

Fruchtgenuss



1

Themenübersicht

- Eingliederung
- Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Fruchtgenussrechten
- Besondere Regelungen beim Zuwendungsfruchtgenuss
- Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss
- Besondere Regelungen beim Vorbehaltsfruchtgenuss
- Rechtsprechung zum Vorbehaltsfruchtgenuss

2

Eingliederung

Grundsätzliche Unterscheidung beim Fruchtgenuss

- Entgeltlich / Unentgeltlich
- Bruttofruchtgenuss / Nettofruchtgenuss
- Zuwendungsfruchtgenuss / Vorbehaltsfruchtgenuss
- Wirtschaftliches Eigentum des Fruchtgenussberechtigten / kein wirtschaftliches Eigentum des Fruchtgenussberechtigten

Eingliederung

104

- Einkünfte werden grundsätzlich demjenigen zugerechnet dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist.
- Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem „wirtschaftlichen Eigentum“ an der Einkunftsquelle decken.
- Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte wie zB das Fruchtgenussrecht begründen idR noch kein wirtschaftliches Eigentum.

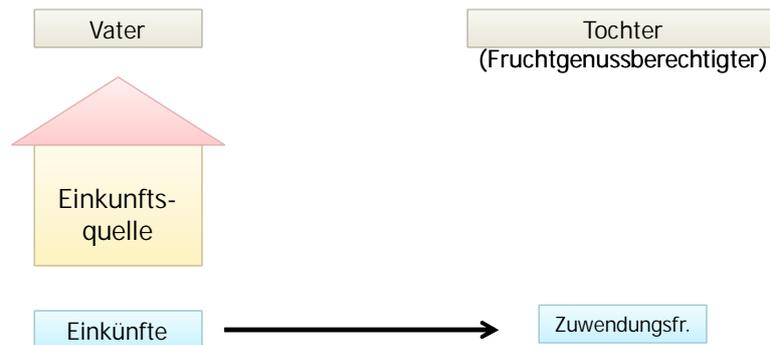
- Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von Einkünften muss getrennt beurteilt werden.
- Es besteht uU die Möglichkeit, dass die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von mit diesen Wirtschaftsgütern erzielten Einkünften auseinander fallen.

Zivilrechtlicher – wirtschaftlicher Eigentümer

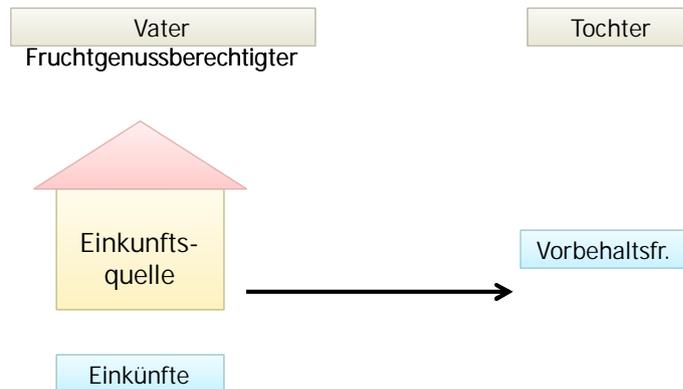
- Grundsatz: zivilrechtlicher = wirtschaftlicher Eigentümer
- ertragsteuerliche Zurechnung – wirtschaftlicher Eigentümer

Zurechnung des WG dem Fruchtnießer – wenn er über die Liegenschaft wie ein Eigentümer verfügen kann

- verbüchertes Veräußerungs- Belastungsverbot
- Vorkaufsrechten
- Wiederkaufsrechte
- Bauverbote usw.
- Gesamtausstattung der Fruchtgenussvereinbarung im Einzelfall
- lt. VwGH – Chancen der Wertsteigerung – Risiko Wertverlust

**Zuwendungsfruchtgenuss:**

- Einem Dritten wird ein Fruchtgenuss zB an einer Liegenschaft eingeräumt.
- Die Liegenschaft verbleibt beim ursprünglichen zivilrechtlichen Eigentümer.
- Beim Zuwendungsfruchtgenuss muss nach außen klar ersichtlich sein, dass ein Übergang der Einkünfte vorliegt.

**Vorbehaltsfruchtgenuss:**

- Das Eigentum zB an einer Liegenschaft wird einem Dritten übertragen.
- Gleichzeitig werden aber die Einkünfte zurückbehalten.
- Man spricht auch von vorweggenommener Erbschaft.
- Es tritt grundsätzlich keine Änderung in der Zurechnung der Einkünfte ein, der bisherige Eigentümer verliert nur sein zivilrechtliches Eigentum.

Eingliederung

Bruttofruchtgenuss:

Dem Fruchtgenuss-Berechtigten werden die Bruttoeinnahmen übertragen.

| | | |
|--------------------------|---------------|---|
| • Einnahmen | 16.000 | → |
| • Instandhaltungen | -500 | |
| • Grundsteuer | - 500 | |
| • <u>Sonstige Kosten</u> | <u>-2.000</u> | |
| • Einkünfte | 13.000 | |

- Es kommt hier zu keiner Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten!
- Es handelt sich vielmehr um „Einkommensverwendung“ (siehe auch folgende Folien)

Eingliederung

Steuerliche Folgen des Bruttofruchtgenusses:

Weitergabe von Einkommensteilen oder Überlassung von Einkünften

....

Beim Fruchtgenussbesteller:

- Abzugsverbot gem. § 20 EStG
- Auch keine Sonderausgaben (Renten)

Beim Empfänger der Einkünfte:

- nicht ESt-pflichtig
- Auch nicht nach § 29 Z 1 EStG (Renten)

Eingliederung

Nettofruchtgenuss:

- Dem Fruchtgenuss-Berechtigten werden die (Brutto)einnahmen übertragen – aber gleichzeitig muss der Fruchtgenussberechtigte die damit entstehenden Aufwendung tragen, sodass per Saldo nur der Nettobetrag (Einkünfte) verbleibt (=Nettofruchtgenuss)

| | | |
|--------------------------|---------------|---|
| • Einnahmen | 16.000 | |
| • Instandhaltungen | -500 | |
| • Grundsteuer | - 500 | |
| • <u>Sonstige Kosten</u> | <u>-2.000</u> | |
| • Einkünfte | 13.000 | → |

- Beim Netto-Fruchtgenuss kann es zur Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten kommen.

Eingliederung

Entgeltlich / Unentgeltlich:

- Zuwendungsfruchtgenuss oder Vorbehaltsfruchtgenuss können sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich eingeräumt werden
- Bei Unentgeltlichkeit Schenkungsmeldung beachten (§121a BAO)
- Bei Entgeltlichkeit entweder durch
 - Einmalzahlung oder
 - durch laufendes Nutzungsentgelt
- Entgeltlichkeit liegt nur vor, wenn Einmalzahlung und laufendes Nutzungsentgelt 50% des Wertes des Fruchtgenussrechtes übersteigen.

Eingliederung

Beispiele:

Beispiel 1: Zuwendungsfruchtgenuss (ohne wirtschaftl. Eigentum)

Beispiel 2: Zuwendungsfruchtgenuss + wirtschaftl. Eigentum

Beispiel 3: Zuwendungsfruchtgenuss + Vermietung an
Fruchtgenussbesteller

Beispiel 4: Zuwendungsfruchtgenuss – entgeltlich

Beispiel 5: Vorbehaltsfruchtgenuss

Fruchtgenuss

ALLGEMEINE VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE STEUERLICHE ANERKENNUNG

Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

111

- Einkünfte aus einem Fruchtgenuss sind dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zuzurechnen wenn er auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet;
- maßgeblich ist dabei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge.
- Eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung ist allerdings noch nicht gegeben, wenn bloß bereits abgeschlossene Mietverträge aufrecht erhalten werden oder Investitionsentscheidungen bloß im Rahmen einer Wohnungseigentümergeinschaft mitgetroffen werden
- ist eine Einflussnahmemöglichkeit nicht gegeben, findet keine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer statt.

Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

111

- Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte ist auch, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben und Zinsen);
- dass die Übernahme der laufenden Kosten in der Fruchtgenussvereinbarung nicht ausdrücklich geregelt ist, ist für sich genommen für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten aber unschädlich, weil sich diese Verpflichtung bereits aus dem dispositiven Zivilrecht ergibt
- Dem Fruchtgenussberechtigten bleibt daher nur der Nettoertrag (Einnahmen abzüglich Aufwendungen).

Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

111

- Außerdem muss der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein;
- eine Grundbucheintragung ist für eine rechtlich abgesicherte Position nicht erforderlich.
- Die Errichtung eines Notariatsaktes reicht beispielweise aus, eine rechtlich abgesicherte Position zu belegen.

Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

111

- Die Zurechnung der Einkünfte muss nicht mit der Zurechnung der zur Einkunftserzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter zusammenfallen.
- Die Eigentumsverhältnisse an einem Wirtschaftsgut allein sagen noch nichts darüber aus, wem die Einkünfte zuzurechnen sind
- AfA kann aber im Allgemeinen nur der wirtschaftliche Eigentümer, somit im Falle eines Fruchtgenusses regelmäßig nur der Fruchtgenussbesteller, geltend machen, sofern bei ihm überhaupt eine Einkunftsquelle anzunehmen ist.

Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

113

- Eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO ist vorzunehmen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.
- Besteht der Fruchtgenuss am ganzen Betrieb, Mietobjekt oder sonstigen Vermögen, dann ist mangels gemeinsamer Einkunftserzielung eine Feststellung der Einkünfte von Fruchtnießler und Eigentümer idR nicht durchzuführen.
- Die sich beim wirtschaftlichen Eigentümer infolge Geltendmachung der AfA ergebenden negativen Einkünfte sind idR nicht ausgleichsfähig (vgl. Rz 102 f).

21

Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

Voraussetzungen zusammengefasst:

Steuerliche Anerkennung wenn der Fruchtgenussberechtigte

- auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann,
- die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten kann,
- die mit dem Fruchtgenussrecht verbundenen Aufwendungen trägt,
- das Fruchtgenussrecht für eine gewisse Dauer eingeräumt wird und
- seine Rechtsposition ausreichend abgesichert ist.

22

Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

Ein Gebäude wird vermietet Der Tochter des zivilrechtlichen Eigentümers wird das Fruchtgenussrecht an diesem Objekt übertragen.

- Es ist eine Information an den Mieter notwendig
- Es muss eindeutig hervorgehen, dass der Fruchtgenussberechtigte nun gegenüber den Mietern als Vermieter auftritt (Alte Verträge müssen nicht neu abgeschlossen werden...Anzeige an die Mieter betreffend Übernahme der bestehenden Mietverträge genügt)
- Abschluss neuer Mietverträge durch den Fruchtgenussberechtigten

Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

- Fruchtgenussberechtigter ist Ansprechpartner für die Rechte und Pflichten aus den Mietverträgen (Mietzinsabrechnungen, Durchführung notwendiger Erhaltungsmaßnahmen,)
- Der Zufluss der Mieteinnahmen hat auf ein Konto des Fruchtgenussberechtigten zu erfolgen

Werden diese Voraussetzungen nicht eingehalten, erfolgt keine Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten.

Besondere Regelungen beim

ZUWENDUNGSFRUCHTGENUSS

25

Besondere Regelungen beim Zuwendungsfruchtgenuss

116

- Der Zuwendungsfruchtgenuss muss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein (siehe Rz 111), wobei ein Zeitraum von 10 Jahren als ausreichend angesehen werden kann.
- Die Einkünfte aus einem durch letztwillige Verfügung eingeräumten Fruchtgenuss sind grundsätzlich dem Fruchtnießer zuzurechnen.
- Ein testamentarischer Fruchtnießer einer Liegenschaft ist idR nicht wirtschaftlicher Eigentümer.

26

Besondere Regelungen beim Zuwendungsfruchtgenuss

116

- Hat der Erbe die mit der Fruchtgenusssache verbundenen Aufwendungen zu tragen, sodass dem Fruchtnießer die Bruttoerträge verbleiben (Bruttofruchtgenuss), dann sind die Einkünfte nicht dem Fruchtnießer, sondern dem Erben zuzurechnen (VwGH 18.12.1964, 0439/64).
- Die vom Erben aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft an den Fruchtnießer geleisteten Bruttoerträge stellen beim Erben sofort Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und gleichzeitig beim Berechtigten sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 dar (vgl. Rz 6602 ff).

Besondere Regelungen beim Zuwendungsfruchtgenuss

117

- Bei unentgeltlicher Fruchtgenussbestellung unter Lebenden sowie gegenüber unterhaltsberechtigten Personen ohne gleichzeitige Übereignung der dienstbaren Sache (Zuwendungsfruchtgenuss) sind die Einkünfte dem Fruchtnießer zuzurechnen, wenn er unternehmerisch tätig wird, dh. auf die Einkünfterzielung Einfluss nimmt und Aufwendungen trägt.
- Das Nutzungsrecht muss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position des Berechtigten bestellt sein.
- Der Fruchtgenuss ist dem Fruchtnießer auch dann zuzurechnen, wenn er in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht eingeräumt wird (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133).

Besondere Regelungen beim Zuwendungsfruchtgenuss

117

- Hingegen sind die Einkünfte im Zusammenhang mit einem Fruchtgenuss dem Besteller zuzurechnen, wenn in der Einräumung die Weitergabe von Einkommensteilen bzw. die Überlassung erzielter Einkünfte iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu erblicken ist;
- dies wird bei Zuwendung des Bruttofruchtgenusses idR der Fall sein, sodass die Bruttobeträge beim Empfänger nicht einkommensteuerpflichtig (auch nicht nach § 29 Z 1 EStG 1988) und beim Geber nicht abzugsfähig sind (auch nicht nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

Besondere Regelungen beim Zuwendungsfruchtgenuss

118

- Die Zurechnung eines Fruchtgenusses bei Einkünften aus Kapitalvermögen beim Fruchtnießer setzt voraus, dass diesem die Disposition über die Einkünfteerzielung überhaupt möglich und auch überlassen ist (etwa bei Dividenden, nicht hingegen zB bei Spareinlagen).
- Bei unentgeltlicher Bestellung des Fruchtgenusses an einem bereits angelegten Kapital (§ 510 ABGB) sind die Einkünfte grundsätzlich daher weiterhin dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen (Überlassung künftiger Einkünfte).

Besondere Regelungen beim Zuwendungsfruchtgenuss

119

- In gleicher Weise wie die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (vgl. Rz 6409) führt auch die entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechtes bzw. die Ablöse des Fruchtgenussrechtes durch den Eigentümer – vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Besondere Regelungen beim Zuwendungsfruchtgenuss

119

Fruchtgenuss zwischen nahen Angehörigen

- Bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen sind die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten

Rechtsprechung zum

ZUWENDUNGSFRUCHTGENUSS

33

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065:

- Der VwGH hat die Einkünfte aus einer vermieteten Eigentumswohnung nicht den fruchtgenussberechtigten minderjährigen Kindern zugerechnet, sondern dem Fruchtgenussbesteller, weil aufgrund des Sachverhaltes die Aufwandstragung durch die Fruchtgenussberechtigten nicht erkennbar war.
- Die Betriebskosten wurden vom Konto der Mutter der Fruchtgenussberechtigten abgebucht.
- Die behauptete Ausgestaltung der Aufwandstragung derart, dass die zunächst von der Mutter der Fruchtgenussberechtigten getragenen Aufwendungen grundsätzlich weiterverrechnet, allerdings zugleich gestundet worden wären, hat der VwGH als nicht fremdüblich angesehen.

34

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174:

- Im Verfahren zum Erkenntnis vom 20.3.2014, 2011/15/0174 (dieses betraf denselben Steuerpflichtigen, jedoch einen unterschiedlichen Veranlagungszeitraum als das oz Verfahren zu 2003/14/0065), hat der VwGH trotz nunmehr erkennbarer Aufwandstragung durch die Fruchtgenussberechtigten die Einkünfte aus dem Mietvertrag dem Fruchtgenussbesteller zugerechnet.
- (weiter auf nächster Folie)

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

- Der Grund hierfür war das Fehlen einer tatsächlichen Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung, weil aufgrund des langfristigen Mietverhältnisses eine solche nicht notwendig und daher faktisch auch nicht möglich war.
- Der VwGH hat ausgesprochen, dass die bloße Übernahme eines Mietvertrages nicht ausreichend ist, um eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten zu bewirken.

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

VwGH 2002/13/0042:

- ...die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, steht nicht dem Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zu, es sei denn, dass dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt.
- Die AfA soll nämlich dem Wertverzehr Rechnung tragen, welchen das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt.
- Dieser Wertverzehr trifft aber den Eigentümer des Wirtschaftsgutes und nicht denjenigen, der wie der Fruchtnießer ein fremdes Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung verwendet, weshalb im Regelfall, wenn nicht besondere vertragliche Gestaltungen dem Fruchtnießer eine eigentümerähnliche Rechtsstellung verschaffen, dem Fruchtnießer die AfA nicht zusteht

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042

- Das Fehlen eines dem Fruchtgenussberechtigten eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverbot kann ein Hindernis sein, dem Fruchtgenussberechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers einzuräumen.
- Das bedeutet aber noch nicht, dass die Einräumung des Veräußerungs- und Belastungsverbot **allein** dem Fruchtgenussberechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers hätte verschaffen können (vgl. auch das Erkenntnis vom 17. September 1986, 85/13/0015).
- Da im gegenständlichen Fall keine weiteren für ein wirtschaftliches Eigentum sprechenden Umstände vorgetragen wurden, steht die AfA für die Wirtschaftsgüter dem Fruchtgenussberechtigten nicht zu. (siehe auch Rz 5570 EStR)

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

UFS 05.06.2012, RV/1289-L/11

- Die Übertragung einer Einkunftsquelle setzt zwei Dinge voraus, nämlich das Vorliegen eines rechtsgültigen Fruchtgenussvertrages und die tatsächliche Durchführung dieses Vertrages.
- Aufgrund der Zeugenaussagen und der sonstigen Umstände, ist davon auszugehen, dass das Dispositionsrecht über die Einkunftsquelle beim Besteller geblieben ist und im Ergebnis den Fruchtgenussberechtigten nur die Einkünfte daraus abgetreten hat.
- Die Einkünfte bzw. Einnahmen aus der Vermietung sind diesfalls dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen.

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219:

- Bei einem Zuwendungsfruchtgenuss an einem vermieteten Einfamilienhaus, der später im Grundbuch einverleibt wurde, bestand keine Vereinbarung über die Aufwandstragung.
- Der VwGH hat hierbei allerdings ausgesprochen, dass sich die Verpflichtung des Fruchtgenussberechtigten zur Aufwandstragung bereits aus den dispositiven Bestimmungen des ABGB (§ 512 ABGB) ergibt, womit bei Fehlen einer davon abweichenden Vereinbarung das Kriterium der Aufwandstragung erfüllt ist.
- Siehe auch folgende 2 Folien:

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

Anerkennung eines Fruchtgenussrechtes

- Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge.
- Der Fruchtgenussberechtigte muss auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet.
- Überdies muss der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses tragen. ./.

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

- Der angefochtene Bescheid war aufzuheben, da die belangte Behörde im Vorhalt nicht auf die Beibringung von Nachweisen über den Zahlungsfluss abgezielt hat, durfte die Behörde aus dem Umstand, dass mit der Vorhaltsbeantwortung keine (vollständigen) Zahlungsbelege beigebracht wurden, nicht darauf schließen, die Ehefrau des Beschwerdeführers hätte die Aufwendungen nicht tatsächlich getragen.
- Zumal auch kein Hinweis besteht, dass es der Beschwerdeführer gewesen wäre, der die Lasten getragen hat.
- **VwGH 27.06.2013, 2009/15/0219**

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

UFSL 03.09.2013, RV/0990-L/12

Fruchtgenuss unter Ehegatten an dauernd vermieteter Liegenschaft bei gemeinsamen Konto, auf das die Miete weiter überwiesen wird

- Für die Anerkennung eines Fruchtgenusses ist entscheidend, ob dem Nutzungsberechtigten ein nennenswerter, nicht nur rechtlicher, sondern auch tatsächlicher Spielraum in der Einkünfterzielung verbleibt, den er auch aktiv wahrzunehmen imstande ist.
- Auslösend für die Einkünfte sind und bleiben die betreffenden Mietverhältnisse.
- Siehe auch nächste Folie:

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

- Die Gattin des Bw hatte hinsichtlich der entscheidenden Einnahmen keine tatsächliche Möglichkeit zur Gestaltung, da das auf unbestimmte Zeit zwischen dem Bw. selbst und der GmbH eingegangene Mietverhältnis schon seit dem Jahr 2000 bestand.
- Auch die undatierte Fruchtgenussvereinbarung und die Überweisung der Mieteinnahmen auf das gemeinsame Konto sprechen gegen eine Anerkennung des Fruchtgenusses.

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

UFS 29.7.2011, RV/0511-S/10:

- Zu einem an die Ehefrau eingeräumten Zuwendungsfruchtgenuss an bestehenden Bau-, Dienstbarkeits- und Bestandrechten, der mit der Scheidung der Ehe auflösend bedingt war, hat der UFS ausgesprochen, dass aufgrund der Beeinflussbarkeit des Bedingungseintritts die Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten nicht ausreichend gesichert ist und damit keine Zurechnung der Einkünfte an diesen stattfindet.

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

BFG 28.5.2014, RV/1100465/2012:

- Zu einem auf 5 Jahre eingeräumten Zuwendungsfruchtgenuss hat das BFG ausgesprochen, dass die Dauer der Rechtseinräumung lediglich Indizcharakter für das Vorliegen einer rechtlich abgesicherten Position hat.
- Um diese gesamthaft beurteilen zu können, müssen weitere Elemente hinzutreten, die Aufschluss über die tatsächliche Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten geben.
- Bei Vorliegen einer eigenständigen Teilnahme am Wirtschaftsleben ist nach Ansicht des BFG auch eine Rechtseinräumung für weniger als 10 Jahre ausreichend.

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

Übergang des wirtschaftlichen Eigentums iZm einer Fruchtgenussvereinbarung

- Stiefkinder übertragen ihrer Stiefmutter ein lebenslängliches, unentgeltliches Nettofruchtgenussrecht an zwei Wohnungen
- Sämtliche wirtschaftlichen Aktivitäten, die im Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnungen stehen, werden von der Stiefmutter durchgeführt.
- Das Fruchtgenussrecht sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Stiefmutter wurden grundbücherlich sichergestellt.
- Die Familienmitglieder trafen allerdings keine Vorkehrungen dahingehend, was im Falle des Ablebens einer der beiden Fruchtgenussbesteller mit der jeweiligen Liegenschaft zu geschehen habe.
- Ein Recht der Fruchtgenussberechtigten, die Liegenschaft zu belasten, wurde in den Übergabs- und Schenkungsverträgen nicht vereinbart. Ebenso wenig ist aus den Verträgen ein Recht auf Wertsteigerung bzw. ein Risiko der Wertminderung der Fruchtgenussberechtigten ersichtlich.

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

- Das BFG entschied in diesem Erkenntnis in freier Beweiswürdigung, dass die Stiefmutter wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaften wäre.
- Es wäre nach Ansicht des BFG als glaubhaft einzustufen, dass zwischen den Familienangehörigen ein gutes Einvernehmen herrsche und die Kinder jederzeit einer Belastung der Liegenschaften zugestimmt hätten.
- Da die Fruchtnießerin sämtliche wirtschaftlichen Agenden durchführe, sei sie ab Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes als wirtschaftliche Eigentümerin anzusehen.
- **BFG 12.8.2014, GZ. RV/4100325/2012**
- Dagegen wurde mit folgender Begründung (zusammengefasst) eine **außerordentliche Revision** erhoben:

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

- Der VwGH spricht in ständiger Judikatur aus, dass ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum dann anzunehmen ist, wenn ein anderer, als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer geltend machen kann.
- Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot bewirkt noch nicht, dass das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft an eine bloß nutzungsberechtigte Person übergeht. ./.

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

- Auch eine faktische Erwartung, dass sich der zivilrechtliche Eigentümer den Wünschen des Fruchtnießers, die Liegenschaft zu belasten, fügt, reicht nicht aus, wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft zu begründen (VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105 u.v.a.).
- Aus den vorliegenden Verträgen ist nicht ersichtlich, dass die Fruchtnießerin die Chance der Wertsteigerung (zB gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer die Veräußerung rechtlich erzwingen könnte) bzw. das Risiko der Wertminderung tragen muss.
- **Entscheidung des VwGH am 19.10.2016 ergangen!**
- **Siehe nächste Folie**

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

VwGH 2014/15/0039

- Zivilrechtliche Eigentümer der hier zu beurteilenden Liegenschaftsanteile sind unstrittig Mag. Hannes W und Mag. Christine W.
- Das Bundesfinanzgericht geht zu Unrecht davon aus, dass die Mitbeteiligte ab Einverleibung der Fruchtgenussrechte und der Veräußerungs- und Belastungsverbote im Grundbuch als wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaftsanteile anzusehen sei.
- Wem die Wertsteigerungen der Liegenschaftsanteile zugutekommen oder wen Wertminderungen belasten würden, wurde vom Bundesfinanzgericht nicht geprüft.
- Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

Anerkennung eines Mietverhältnisses aus einem Fruchtgenuss zwischen Ehegatten

- Die belangte Behörde hat die Einkünfte aus der Vermietung und die Umsätze sowie Vorsteuern nicht anerkannt und begründet dies im Wesentlichen damit, dass bei der vorliegenden Fallkonstellation der Inhalt des Mietvertrages, dessen Durchführung und der im Vorfeld abgeschlossene Fruchtgenussvertrag, der der Beschwerdeführerin erst die Grundlage für die Einkommenserzielung verschafft habe, dem Fremdvergleich zu unterziehen seien.
- Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt.
- **VwGH 9.4.2014, 2011/15/0135** (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts)

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

Anmerkung: Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

- Die Beschwerdeführerin schloss am 5. Mai 2004 mit ihrem Ehemann einen Vertrag über die unentgeltliche Einräumung eines auf zehn Jahre befristeten Fruchtgenussrechtes am Ober- und Dachgeschoss eines Hauses ab, das sich im Eigentum ihres Ehemannes befindet.
- In den Jahren 2004 und 2005 führte sie unter Übernahme der Kosten von 133.000 EUR Baumaßnahmen am Fruchtgenussobjekt durch und am 1. Oktober 2005 nahm sie ein Anbot ihres Sohnes betreffend die Anmietung der Fruchtgenussflächen auf unbestimmte Dauer gegen Bezahlung einer wertgesicherten monatlichen Miete von 500 EUR zuzüglich Umsatzsteuer und inklusive Betriebskosten an.
- In einem Nachtrag vom 28. Dezember 2006 wurde die monatliche Miete auf 800 EUR zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten aufgebessert.
- Aus der Vermietung hat die Beschwerdeführerin Einkünfte und Umsätze erklärt sowie Vorsteuern geltend gemacht.

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

- Gegenstand des Berufungsverfahrens waren die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus der Vermietung von Räumlichkeiten an ihren Sohn sowie die in diesem Zusammenhang erklärten Umsätze und geltend gemachten Vorsteuern.
- Von der belangten Behörde wäre demnach – so der VwGH - zu prüfen gewesen, ob der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Sohn abgeschlossene Mietvertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatte und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre
- (vgl. idS VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151).

Rechtsprechung zum Zuwendungsfruchtgenuss

VwGH 22. 10. 2015, 2012/15/0146

- Räumt ein Vater seinen minderjährigen Kindern ein Fruchtgenussrecht an seinen Liegenschaften ein und vermietet er in weiterer Folge den Gegenstand des Fruchtgenusses (die Liegenschaften) im eigenen Namen auf unbestimmte Zeit, gibt er einen Kündigungsverzicht bis zum 30.4.2042 ab und räumt überdies dem Mieter das Vorkaufsrecht für die angemieteten Liegenschaften ein, können die aus dieser Vermietung resultierenden Einkünfte - mangels Entfaltung einer Teilnahme am Wirtschaftsleben - nicht den Fruchtgenussberechtigten zugerechnet werden.
- Im Übrigen liegt im bloßen Aufrechterhalten eines bestehenden Mietvertrages keine Eigeninitiative der Fruchtgenussberechtigten.
- Lässt der Vater die Vorteile aus den ihm zuzurechnenden Einkünften den Fruchtgenussberechtigten zukommen, stellt dies eine Einkommensverwendung dar.

Besondere Regelungen beim

VORBEHALTSFRUCHTGENUSS

Besondere Regelungen beim Vorbehaltsfruchtgenuss

112

- Leistet im Falle des Vorbehaltsfruchtgenusses (siehe Rz 114 f) der Fruchtnießer dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, dann ist diese Zahlung beim Fruchtnießer abzugsfähig.
- Der Fruchtgenussbesteller wiederum erzielt eine Einnahme in dieser Höhe, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht.

Besondere Regelungen beim Vorbehaltsfruchtgenuss

114

- Die unentgeltliche Übereignung eines Betriebes, eines Mietobjektes oder sonstigen Vermögens unter gleichzeitiger Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes (Vorbehaltsfruchtgenuss) hat idR keine Änderung in der bisherigen Zurechnung der Einkünfte zur Folge.
- Voraussetzung der Einkünftezurechnung an den Fruchtnießer ist, dass diesem die Disposition über die Einkünfte möglich ist (vgl. Rz 118).

Besondere Regelungen beim Vorbehaltsfruchtgenuss

114a

- Bei entgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsgutes unter Vorbehalt des Nutzungsrechtes wird das um den Wert des Nutzungsrechtes verminderte Wirtschaftsgut übertragen (so genannte Nettomethode).
- Der Vorgang kann nicht in die Übertragung des unbelasteten Wirtschaftsgutes einerseits und die entgeltliche Einräumung eines Nutzungsrechtes durch den neuen Eigentümer andererseits zerlegt werden (so genannte Bruttomethode).

Besondere Regelungen beim Vorbehaltsfruchtgenuss

115

- Verbleiben dem Fruchtnießer die Bruttoeinnahmen und trägt der Fruchtgenussbesteller die mit der Fruchtgenusssache verbundenen Aufwendungen (Bruttofruchtgenuss), dann ist der Fruchtnießer nicht unternehmerisch tätig.
- Es liegt bloß eine Verfügung über Einnahmen vor, die dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen sind.
- Bei Übereignung eines Vermögens unter Zurückbehaltung des lebenslänglichen Bruttofruchtgenusses sind die Einkünfte daher dem neuen Eigentümer zuzurechnen.
- Auf die geleisteten bzw. erhaltenen Bruttoerträge sind idR die Grundsätze über die Behandlung von Unterhaltsrenten anzuwenden (Rz 7047 ff).

Besondere Regelungen beim Vorbehaltsfruchtgenuss

115a

- Ein Fruchtgenussrecht kann zivilrechtlich sowohl „der Ausübung nach“ als auch „der Substanz nach“ – mit obligatorischer oder mit dinglicher Wirkung sowie ganz oder nur zum Teil – an einen Dritten übertragen werden (vgl. VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029, mit Verweis auf OGH 21.2.2014, 5 Ob 157/13v sowie OGH 23.11.2010, 1 Ob 185/10b).
- Wird das Fruchtgenussrecht „der Substanz nach“ übertragen, liegt aus ertragsteuerlicher Sicht eine Veräußerung vor, aus der sich folgende ertragsteuerlichen Auswirkungen ergeben können:

Besondere Regelungen beim Vorbehaltsfruchtgenuss

115a

- Gehört das Fruchtgenussrecht zum Betriebsvermögen des Fruchtgenussberechtigten, ist der Veräußerungserlös im Rahmen der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart zu erfassen.
- Gehört das Fruchtgenussrecht hingegen zum Privatvermögen des Fruchtgenussberechtigten, unterliegt die Veräußerung grundsätzlich nicht der Einkommensteuer (zu Fruchtgenussrechten an Kapitalvermögen siehe allerdings Rz 6143b).
Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 31 EStG 1988 liegen in der Regel mangels Anschaffung des Vorbehaltsfruchtgenusses, Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 aufgrund der Wirtschaftsgutseigenschaft des Fruchtgenussrechtes nicht vor.

Besondere Regelungen beim Vorbehaltsfruchtgenuss

115a

- Gehört das Fruchtgenussrecht zum Betriebsvermögen des Fruchtgenussberechtigten, ist der Veräußerungserlös im Rahmen der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart zu erfassen.
- Gehört das Fruchtgenussrecht hingegen zum Privatvermögen des Fruchtgenussberechtigten, unterliegt die Veräußerung grundsätzlich nicht der Einkommensteuer (zu Fruchtgenussrechten an Kapitalvermögen siehe allerdings Rz 6143b).
Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 31 EStG 1988 liegen in der Regel mangels Anschaffung des Vorbehaltsfruchtgenusses, Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 aufgrund der Wirtschaftsgutseigenschaft des Fruchtgenussrechtes nicht vor.

Besondere Regelungen beim Vorbehaltsfruchtgenuss

115b

- Wird das Fruchtgenussrecht „der Ausübung nach“ entgeltlich an einen Dritten übertragen, stellt dies aus ertragsteuerlicher Sicht eine Nutzungsüberlassung dar.
- Dies führt – vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beim übertragenden Fruchtgenussberechtigten (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046; VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029; vgl. Rz 6409).

Rechtsprechung zum

VORBEHALTSFRUCHTGENUSS

65

Rechtsprechung zum Vorbehaltsfruchtgenuss

Wirtschaftliches Eigentum bei Fruchtgenuss

- Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer.
- Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann.
- Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen.
- Bei Veräußerung einer Liegenschaft führen die Vereinbarung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot, das im Grundbuch eingetragen wird, sowie der Vorbehalt des Fruchtgenusses zugunsten des Veräußerers alleine nicht dazu, dass das zivil- und wirtschaftliche Eigentum auseinander fallen und der Veräußerer sohin wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes bleibt.
- VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021

66

Rechtsprechung zum Vorbehaltsfruchtgenuss

Wirtschaftliches Eigentum bei Fruchtgenuss

- Bei Veräußerung eines Grundstückes unter Vorbehalt des landwirtschaftlichen Fruchtgenussrechtes, Einräumung eines Vorkaufsrechts an den Verkäufer sowie des Verbotes, das Grundstück zu belasten (abgesichert durch eine Konventionalstrafe) kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Veräußerer (und nunmehrige Fruchtgenussberechtigte) weiterhin wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes bleibt.
- Vielmehr können aufgrund der praktisch zeitlich unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstückes die zugunsten des Veräußerers eingeräumten Rechte (Vorkaufsrecht und Fruchtgenuss), die auf dessen Lebenszeit begrenzt sind, kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum des Fruchtgenussberechtigten begründen.
- Besonderes Gewicht kommt dem Umstand zu, wer die Chance auf Wertsteigerungen hat bzw. das Risiko der Wertminderung zu tragen hat, zumal der Veräußerer die Käuferin nicht auf die Dauer der Nutzbarkeit des Grundstückes von der Einwirkung auf dieses ausschließen kann.
- VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123

Rechtsprechung zum Vorbehaltsfruchtgenuss

Vorbehaltsfruchtgenuss: "Mietzahlungen" des Fruchtgenussberechtigten an die mit dem Fruchtgenuss Belasteten sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig

- Schenkt die Mutter ihren beiden Kindern von ihr vermietete Wohnungen, behält sie sich jedoch den Fruchtgenuss vor und wird zugunsten der Mutter im Grundbuch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot eingetragen, bleibt die Mutter jedenfalls Trägerin der Einkunftsquelle, wenn sie alle Kosten, Steuern und Gebühren der geschenkten Liegenschaft tragen muss und auch zur Instandhaltung und der Durchführung von Reparaturen verpflichtet ist.

Rechtsprechung zum Vorbehaltsfruchtgenuss

- Wird in teilweiser Aufhebung der Vereinbarung, mit der das Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde, die Fruchtnießerin zur Zahlung einer "Miete" an die Fruchtgenussbelasteten verpflichtet, kann dies nicht zu Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Fruchtgenussberechtigten führen.
- Weiters kommt auch das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zum Tragen, weil die Zahlung zur Vermeidung von "langwierigen und kostenintensiven Rechtsstreitigkeiten" betreffend die Abgeltung der Pflicht-teilansprüche ihrer Kinder geleistet wurde.
- **VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166**

Rechtsprechung zum Vorbehaltsfruchtgenuss

- **§§ 2, 28 EStG 1988: Konsequenzen der Übertragung eines Fruchtgenussrechtes der Ausübung nach**
- Die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts führt als entgeltliche Nutzungsüberlassung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.
- In gleicher Weise wie die Einräumung eines solchen Rechts führt aber auch die entgeltliche Übertragung eines solchen Rechts der Ausübung nach - vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter - zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.
- **VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046**