

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Richter ***Ri***, die Richterin RI2 sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch STB, über die Beschwerde vom 29. Oktober 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 28. März 2014 betreffend Einkommensteuer 2005, Steuernummer (alt) ***BF1StNr4***, nach Abhaltung eines Senates am 25. Juni 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

In einer verbundenen Betriebsprüfungssache wurden mehrere Privatstiftungen und natürliche Personen geprüft. In der vorliegenden Beschwerdesache handelt es sich bei dem geprüften Beschwerdeführer (Bf.) um den Erststifter der Bf.Vorname Name1 ABC-Privatstiftung.

U.a. wurde festgestellt, dass dem Beschwerdeführer ein Wohnrecht am Wohnhaus der Adresse1 entgeltlich in Höhe von € 637.000,00 abgegolten wurde.

Im Prüfungsverfahren wurde bereits eingewendet, dass die Ablöse des Wohnrechtes vergleichbar der Ablöse eines Fruchtgenussrechtes sei und daher nicht einkommensteuerpflichtig wäre. Die EStR seien erst 2006 nach Verwirklichung des Sachverhaltes geändert worden und die Steuerbarkeit der Ablöse eines Wohnrechts sei verankert worden. Die Ablöse des Wohnrechts sei im Vertrauen auf RZ 119 EStR 2000 erfolgt.

Nach der damals anzuwendenden Fassung der EStR sei die Ablöse eines Fruchtgenussrechtes mit Ausnahme bei Spekulationen nur im betrieblichen Bereich steuerpflichtig gewesen.

Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass bei der entgeltlichen Ablöse des Wohnrechts Einkünfte aus Leistungen nach 29 Z 3 EStG vorliegen. Dieses höchstpersönliche, unübertragbare Wohnungsgebrauchsrecht stelle kein Fruchtgenussrecht dar. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ einen Einkommensteuerbescheid 2005, in dem die Ablösezahlung von € 637.000,00 als Einkünfte aus Leistungen nach 29 Z 3 EStG besteuert wurde.

Eine Beschwerde, datiert mit 29. Oktober 2014, wurde gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 28. März 2014 betreffend Einkommensteuer 2005 eingebracht. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.7.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die gesonderte Bescheidbegründung erfolgte ebenso mit 6.7.2017.

Der mit Einschreiben eingebrachte Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 soll beim damals zuständigen Finanzamt nicht eingelangt sein. Eine beantragte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 Abs. 1 BAO wurde vom Finanzamt bewilligt (vgl. Darstellungen Vorlagebericht des FA).

Im Beschwerdeverfahren wird eingewendet, dass die Ablöse des Wohnrechtes vergleichbar der Ablöse eines Fruchtgenussrechtes sei und daher nicht einkommensteuerpflichtig wäre. Soweit ein Gebrauchsrecht vorliege, ergibt sich laut steuerlicher Vertretung ebenfalls keine Steuerpflicht. Die steuerliche Vertretung hält zusammenfassend fest, dass nach der Rechtsprechung des VwGH für die Ablöse von Rechten nur dann Einkommensteuerpflicht besteht, wenn sich keine Verminderung des Vermögensstammes ergibt. Das Vermögen des Bf. habe durch den Verzicht auf das Wohnrecht jedenfalls eine Minderung erfahren. Der entgeltliche Verzicht auf das eingeräumte Wohnrecht habe jedenfalls eine Minderung erfahren. Der entgeltliche Verzicht auf das eingeräumte Wohnrecht unterliege nicht der Besteuerung (vgl. Vorlageantrag des Bf. vom 15.9.2017, vgl. ebenso Ausführungen im Rahmen des Schriftsatzes betreffend Antrag auf Wiedereinsetzung der steuerlichen Vertretung vom 5.4.2018).

Das FA geht im Vorlagebericht weiterhin davon aus, dass dem Bf. das höchstpersönliche, unübertragbare, bloße Wohnungsgebrauchsrecht zustand und die Ablöse dieses Wohnrechtes eine einkommensteuerpflichtige Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG darstelle. Dieses höchstpersönliche, unübertragbare Wohnungsgebrauchsrecht sei laut FA kein Fruchtgenussrecht.

Nach den Grunddaten des FA hatte der Bf. seit 08/2015 seinen gewöhnlichen Aufenthalt in LandXY, mittlerweile hat der Bf. dort auch seinen Wohnsitz.

Eine mündliche Verhandlung nach § 274 BAO wurde nicht beantragt (vgl. ebenso die Darstellung im Vorlagebericht des FA vom 3.5.2018).

Am 25.6.2026 wurde der nach § 272 BAO beantragte Senat abgehalten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 29 Einkommensteuergesetz (EStG) (Fassung 01/2004 bis 06/2009) lautet auszugsweise:

§ 29. Sonstige Einkünfte sind nur:

1. Wiederkehrende Bezüge, ...

2. Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31.

3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

Folgende Sachverhalte ergeben sich:

In einer verbundenen Betriebsprüfungssache wurden mehrere Privatstiftungen und natürliche Einzelpersonen geprüft. In der vorliegenden Beschwerdesache handelt es sich bei dem geprüften Bf. um den Erststifter der ***Bf1*** ABC-Privatstiftung.

Die ***Bf1*** ABC-Privatstiftung mit dem Sitz in Wien wurde von Herrn ***Bf1*** als Erststifter, von Frau Name2 Name1 als Zweitstifterin und der Name1 KEG als Drittstifterin errichtet. Begünstigte der Stiftung sind der Erststifter und die Zweitstifterin im gleichen Ausmaß bzw. nach deren Ableben die gemeinsamen Kinder. Im Jahr 2007 wurde die Zusatzurkunde dahingehend geändert, dass nur noch der Erststifter bzw. nach seinem Ableben die gemeinsamen Kinder Begünstigte der Stiftung sind.

Mit Kaufvertrag aus 1996 erwarben Frau Name2 Name1 (ehemalige Gattin, zwischenzeitliche Scheidung) und Frau Person3 (Schwester von Herrn ***Bf1***) die Liegenschaft mit der Adresse Adresse1 um ATS 5,15 Mio. (EUR 387.364,37 inklusive GrEst). Mit Dienstbarkeitsbegründungsvertrag aus 06/1997 wurde Herrn ***Bf1*** seitens der Eigentümer unentgeltlich die Dienstbarkeit des lebenslänglichen Wohnrechts eingeräumt. Das

Wohnrecht wurde im Grundbuch eingetragen. Im Jahr 1999 schenkte Frau Person3 ihren 50%igen Anteil an der Liegenschaft an Frau Name2 Name1.

Mit Kaufvertrag aus 12/2004 erwarb die ***Bf1*** Familienprivatstiftung die Liegenschaft in Adresse1. Als Stichtag für die Übertragung der Eigentumsrechte wurde der 31.12.2004 vertraglich vereinbart. Dabei handelte es sich um das nun im Eigentum von Frau Name2 Name1 stehende Grundstück, auf dem sich das private Einfamilienhaus der ABC Name1 befindet. Dem Kaufvertrag wurden die Schätzwerte eines von der Privatstiftung in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachten vom 14.10.2004 zu Grunde gelegt, wonach der Wert der Liegenschaft gesamt € 1.281.000,00 beträgt. Das im Gutachten bewertete Wohnrecht des ***Bf1*** wurde mit € 637.000,00 abgegolten, Fr. Name2 Name1 erhielt für den Restwert der Liegenschaft samt Einrichtung € 644.000,00. Der Bf. stimmte im Kaufvertrag der Löschung seines Wohnrechtes ausdrücklich zu. Die Zahlungen betreffend Abgeltung des Wohnrechtes an Herrn ***Bf1*** erfolgten im Jahr 2005 (Zufluss).

Gemäß § 2 der Stiftungsurkunde der ***Bf1*** ABC-Privatstiftung ist der primäre Zweck der Privatstiftung, „die Unterstützung der Begünstigten, insbesondere eines den persönlichen Lebensverhältnissen angemessenen und der wirtschaftlichen Lage der Stiftung zumutbaren Lebensunterhaltes...“.

Die ***Bf1*** Familienprivatstiftung räumte in Folge Herrn Dr. Name1 sowie Name2 Name1 ein Wohnrecht auf Lebenszeit ein. Die Ausübung dieses Wohnrechtes ist eine Zuwendung der Privatstiftung an die Begünstigten ***Bf1*** und Name2 Name1 (bis 03/2007 Begünstigte) i.S. der Stiftungsurkunde.

Streitpunkt ist, ob das Entgelt für den Verzicht auf das Wohnrecht beim Bf. Einkünfte gemäß § 29 Abs. 3 EStG darstellt.

Das FA argumentiert, dass das höchstpersönliche, unübertragbare Wohnungsgebrauchsrecht kein Fruchtgenussrecht darstellt, eine Wohnrechtsablöse eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG ist und erließ einen Einkommensteuerbescheid 2005, in dem die Ablösezahlung von Euro 637.000,00 als sonstige Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG besteuert wurden.

FA: Da die damalige Eigentümerin und Ehefrau des Bf. (Frau Name2 Name1) laut ZMR-Abfrage den Hauptwohnsitz auch an dieser Adresse hat, muss das Finanzamt davon auszugehen, dass die Eigentümerin dem Bf. aus Eigeninteresse das lebenslange Wohnrecht, nicht aber ohne jegliche Beschränkung (z.B. Vermietung an Dritten) eingeräumt hat. Zusätzlich wird hingewiesen, dass nach der allgemein geltend Auslegungsregel ist das Servitutsrecht grundsätzlich einschränkend zu interpretieren (vgl. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II, S 164-169).

Das FA ging im gegenständlichen Fall davon aus, dass Herrn ***Bf1*** *"nur" das höchstpersönliche, unübertragbare, bloße Wohnungsgebrauchsrecht zustand, nicht aber das (übertragbare) Recht darüber hinaus Früchte aus der Einräumung des Servituts zu ziehen und die Ablöse dieses Wohnrechts eine Leistung im Sinne des § 29 Z. 3 EStG darstellt.*

Im Dienstbarkeitsbegründungsvertrag vom 24.06.1997 wird festgehalten:

*Um ***Bf1*** - dessen österreichischer Wohnsitz und Lebensmittelpunkt sich ebenfalls auf der oben beschriebenen Liegenschaft befindet - die Befriedigung seines Wohnbedürfnisses langfristig abzusichern, räumen ihm die Eigentümer nunmehr grundbücherlich und unentgeltlich die Dienstbarkeit des lebenslänglichen Wohnrechtes ein.*

Das ABGB regelt das Wohnrecht nicht als eigene Dienstbarkeit, sondern als Gebrauch oder Fruchtgenuss an Wohnräumen, je nachdem, ob sie nur zum persönlichen Bedarf oder ohne diese Einschränkung benützt werden dürfen. Welches dieser beiden Rechte vorliegt, ist eine Auslegungsfrage des einzelnen Falles.

Das Ausmaß der Dienstbarkeit bzw. der Umfang der dem Inhaber zustehenden Rechte richtet sich nach dem Inhalt des Titels, bei dessen Auslegung insbesondere der Zweck der Dienstbarkeit zu beachten ist (vgl. OGH vom 13.5.2024, GZ 5 Ob 41/24a).

Die damalige Gattin des Bf. und die Schwester des Bf. waren die damaligen Eigentümer der Liegenschaft der gegenständlichen Liegenschaft. Im Dienstbarkeitsbegründungsvertrag wird nach Ansicht des Senates eindeutig die Befriedigung des persönlichen, lebenslangen Wohnbedürfnisses des Bf. abgesichert. ***Bf1*** stand somit nur das höchstpersönliche, unübertragbare, bloße Wohnungsgebrauchsrecht zu und kein (übertragbares) Recht darüber hinaus Früchte aus der Einräumung des Servituts zu ziehen. Ausdrücklich wird im Dienstbarkeitsbegründungsvertrag die Wortwahl „*Befriedigung seines Wohnbedürfnisses*“ verwendet.

Anderes ergibt sich aus dem Dienstbarkeitsbegründungsvertrag oder anderen Unterlagen nicht. Von einer Vermietung oder Überlassung an Dritte durch den Bf. ist in dem Dienstbarkeitsbegründungsvertrag keine Rede. Eine solche Vermietung oder Überlassung an Dritte läge nicht im Eigeninteresse der Gattin des Bf., die ab 05/1997 bis 06/2007 an der Adresse der gegenständlichen Liegenschaft (Einfamilienhaus) ihren gemeldeten Hauptwohnsitz hatte. Der Zweck der Gewährung der Dienstbarkeit war das persönliche Wohnbedürfnis des Bf. langfristig abzusichern.

Gleichförmiges ergibt sich auch aus dem untenstehenden Sachverständigengutachten vom 14. Oktober 2004. Hier wurde bei der Beurteilung der persönlichen Dienstbarkeit u.a. auf Geburtsjahr des Bf., Geschlecht, Sterbetafel Österreich abgestellt. Im Sachverständigengutachten im Auftrag der obigen ABC-Privatstiftung wird der Barwert des

Wohnrechtes mit € 637.000,00 ermittelt. Im Gutachten wird festgehalten, dass laut Dienstbarkeitsbegründungsvertrag vom 24.6.1997 Herr ***Bf1*** ein unentgeltliches lebenslanges Wohnrecht hat. Dieses Wohnrecht des Bf. ist laut Gutachten eine persönliche Dienstbarkeit, bei der der Berechtigte das Gebäude bis zum Tode unentgeltlich für Wohnzwecke verwenden darf.

Laut dem Sachverständigengutachten handelt es sich um ein „Einfamilienhaus“ (= Bezeichnung laut Gutachten) mit Erdgeschoß (Wohnraum ca. 115m² incl. Terrasse), Obergeschoss (ca. 112m² Wohnraum), Dachgeschoß (ca. 60m² Wohnraum), Garage ca. 36 m², diverse Nebenräume. Es handelt sich somit z.B. nicht um ein Zinshaus oder ein Mehrparteienhaus zum Zwecke der Vermietung oder Überlassung an Dritte.

In der vorliegenden Streitsache wurde mit Dienstbarkeitsbegründungsvertrag vom 24.6.1997 dem Bf. unentgeltlich die Dienstbarkeit des lebenslänglichen Wohnrechts eingeräumt. Dem Bf. stand somit nur das höchstpersönliche, unübertragbare, bloße Wohnungsgebrauchsrecht zu, und keine (übertragbares) Recht darüber hinaus Früchte aus der Einräumung des Servituts zu ziehen. Der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht ist grundsätzlich nicht als Veräußerungsvorgang zu werten, da höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können. Da es sich beim vorliegenden Wohnrecht des Bf. um ein nichtübertragbares Gebrauchsrecht handelte, ist die Aufgabe dieses Wohnrechts nicht als Veräußerungsvorgang zu beurteilen (oder einem solchen gleichzuhalten); es liegt damit kein Veräußerungstatbestand vor. Da aber ein Tun, Dulden oder Unterlassen gegen Entgelt vorliegt, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt wird, liegt eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 vor. Die Zuflüsse aufgrund eines entgeltlichen Verzichts auf ein Wohnrecht stellen gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs Einkünfte aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG 1988 dar (vgl. VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018; ebenso BFG 19.1.2017, RV/5100806/2015; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2021, § 29 Rz 42).

Festzuhalten ist, dass die rechtlichen Konstruktionen das grundsätzliche Ziel hatten, die Liegenschaft in die Familienprivatstiftung einzubringen. Ab 2005 wurden von der Familienprivatstiftung auch Arbeiten am Einfamilienhaus durchgeführt. Begünstigte der Stiftung waren der Erststifter (Bf.) und die Zweitstifterin (bis 03/2007, ehemalige Gattin) und nach dem Ableben des Bf. die gemeinsamen Kinder. Die optimale rechtliche Gestaltung ist Aufgabe der beratenden Berufe.

Von der steuerlichen Vertretung wird eingewendet, dass die Ablöse im Vertrauen auf die EStR 2000 erfolgte (Anführung von RZ 119-Ablöse eines Fruchtgenussrechtes sei nur im betrieblichen Bereich einkommensteuerpflichtig, RZ 115a sei erst später eingefügt worden, RZ 6611 habe im Zeitpunkt der Erklärungseinreichung nicht die Aufzählung „Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung des Wohnrechts“ beinhaltet). In der österreichischen Literatur habe

es laut STB im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages im Jahr 2004 keine expliziten Aussagen zur Steuerpflicht der Ablöse eines Wohnrechts/Verzicht auf ein Wohnrecht gegeben.

Damals im März 2005 hält das BMF zu den EStR 2000 einschränkend fest (u.a. gerichtet an die Finanzämter): *Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) stellen einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2001 und dem Kapitalmarktoffensive-Gesetz dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.*

Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 RZ 119 und RZ 115a haben als Thematik nur das Fruchtgenussrecht. Vom FA wurde bereits von einem Gebrauchsrecht ausgegangen.

In RZ 6611 werden in den verschiedenen Fassungen demonstrativ nur Beispiele angeführt, die Steuerpflicht auslösen („Unter den Begriff der Leistung bzw. Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG 1988 fallen“). Aus einer Nichtanführung von Beispielen, wie die steuerliche Vertretung es bemängelt, kann nichts abgeleitet werden.

Fassungen RZ 6611: Unter den Begriff der Leistung bzw. Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG 1988 fallen:

Fassung 22.03.2005 bis 02.01.2006: *Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechts* (bereits enthalten).

Fassung 02.01.2006 bis 25.06.2006: Obiges Beispiel fehlt

Fassung 26.06.2006 bis 11.01.2009: *Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes, es sei denn, das Wohnrecht wurde im Rahmen der Veräußerung des Gebäudes zurückbehalten und das Entgelt für die Aufgabe des Wohnrechtes stellt einen nachträglichen Veräußerungserlös dar.*

Allgemeinen Verwaltungsanweisungen, Richtlinien oder Erlässen sind unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beizumessen, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft im Einzelfall durch die die Abgaben erhebende Behörde, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde voraussetzt, bei dem allein sich Vertrauen bilden kann (vgl. u.a. VwGH vom 2.2.2010, 2007/15/0253).

Die Einkommensteuerrichtlinien stellen auch für das BFG keine maßgeblichen Rechtsquellen dar.

Der Unabhängige Finanzsenat (GZ. RV/0479-F/10, vom 9. 2.2011) gelangte zur Ansicht, dass der Verzicht auf ein (grundbücherlich sichergestelltes) Wohnungsgebrauchsrecht ein höchstpersönliches Recht im Sinne einer Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 ist, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können und deshalb keine Wirtschaftsgüter darstellen. Höchstpersönliche Rechte sind solche, die der Person "ankleben" und auch mit ihr erlöschen und dem Berechtigten für die Lebensdauer des Berechtigten die Befugnis einräumt.

Laut Darstellung der steuerlichen Vertretung unterliegt der entgeltliche Verzicht auf das eingeräumte Wohnrecht nicht der Besteuerung und es gab keine VwGH-Judikatur.

Zwischenzeitlich erfolgte VwGH-Judikatur zum Entgelt für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechts (vgl. insbesondere VwGH vom 31.01.2018, Ro 2017/15/0018). Der VwGH hält insbesondere Folgendes fest:

Zum Wesen eines Fruchtgenussrechts gehört es, dass der Berechtigte die überlassenen Teile des Hauses ohne Einschränkung auf seine Bedürfnisse benützen und daher auch an Dritte überlassen darf (vgl. RIS-Justiz RS0011826).

Während die Übertragung eines Fruchtgenussrechts ("der Ausübung nach" oder auch "der Substanz nach") zulässig ist, ist die Dienstbarkeit des Gebrauchs hingegen selbst der Ausübung nach unübertragbar (vgl. Spath in Schwimann/Kodek, ABGB4 § 485 Rz 2 f; vgl. auch - zur Verwertung im Rahmen eines Exekutionsverfahrens - OGH 21.7.2004, 3 Ob 88/04v).

Eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung im Sinne dieser Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Die Veräußerung von Vermögensgegenständen und die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung kann aber nicht auch als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 angesehen werden (vgl. etwa VwGH 28.5.2009, 2007/15/0200, mwN; sowie VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0067, mwN).

Der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht ist grundsätzlich nicht als Veräußerungsvorgang zu werten, da höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2017, § 29 Tz 41, mwN). Nicht übertragbare Rechte sind auch keine Wirtschaftsgüter (vgl. Doralt et al, EStG17, § 4 Tz 32).

Da es sich beim vorliegenden Wohnungsrecht um ein nichtübertragbares Gebrauchsrecht handelte, ist die Aufgabe dieses Wohnungsrechts nicht als Veräußerungsvorgang zu beurteilen (oder einem solchen gleichzuhalten); es liegt damit kein Veräußerungstatbestand vor. Da aber ein Tun, Dulden oder Unterlassen gegen Entgelt vorliegt, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt wird, liegt eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 vor.

Die Zuflüsse aufgrund des entgeltlichen Verzichts auf ein höchstpersönliches nichtübertragbares Wohnrecht (Gebrauchsrecht) stellen somit auch nach der zwischenzeitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs Einkünfte aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG 1988 dar. Ein solche Fallkonstellation liegt auch in der vorliegenden Streitsache vor.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Solche Rechtsfragen liegen in der vorliegenden Sache nicht vor. Höchstgerichtliche Judikatur zur Thematik Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechts liegt vor. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG kommt einer Rechtsfrage unter anderem dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn die Entscheidung des Verwaltungsgerichtes von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht. Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26. 2. 2014, Ro 2014/02/0039). Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. für viele VwGH 17. 9. 2014, Ra 2014/04/0023; VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009; VwGH 14. 8. 2014, Ra 2014/01/0101; VwGH 24. 4. 2014, Ra 2014/01/0010; VwGH 24. 6. 2014, Ra 2014/05/0004). Eine einzelfallbezogene Beurteilung, wie in der vorliegenden Sache, ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/04/0022 oder VwGH 25. 4. 2014, Ro 2014/21/0033). Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zu Grunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (zu einer bestimmten Rechtsnorm) fehlt, begründet noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, soweit das Verwaltungsgericht dabei von den Leitlinien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (vgl. VwGH 1. 9. 2014, Ro 2014/03/0074 oder VwGH 28. 11. 2014, Ra 2014/01/0094). Genügte nämlich für die Zulässigkeit einer Revision bereits das Fehlen höchstgerichtlicher Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt, wäre der Verwaltungsgerichtshof in vielen Fällen zur Entscheidung berufen, obgleich in Wahrheit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern nur die Einzelfallgerechtigkeit berührende Wertungsfragen aufgeworfen werden (vgl. VwGH 23. 9. 2014, Ro 2014/01/0033 unter Hinweis auf die ständige Judikatur des Obersten Gerichtshofes zu § 502 ZPO, etwa OGH 28. 3. 2007, 6 Ob 68/07d; OGH 5. 8. 2009, 6 Ob 148/09x oder OGH 6. 6. 2013, 5 Ob 97/13w).

Wien, am 6. Juli 2026