

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache AB, Anschr., vertreten durch die zobl.bauer. Pinzgau Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH, Loferer Bundesstraße 2a, 5760 Saalfelden, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 11. Dezember 2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014, 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

Mit Schreiben vom 12.06.2015 Betreff "Einnahmen durch die Ablösezahlung für das unentgeltliche Benutzungsrecht der Liegenschaft K für den Zeitraum 2012 oder Folgejahre" ersuchte die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer bekannt zu geben, ob er im Rahmen des Verkaufs der Liegenschaft K Ablösezahlungen erhalten habe bzw. ob es andere Vereinbarungen gebe bzw. gegeben habe, die zu einer Löschung der Dienstbarkeit im Grundbuch geführt hätten. Um Stellungnahme und Übermittlung der Verträge/Vereinbarungen werde gebeten.

Am 03.08.2015 reichte der Beschwerdeführer über einen steuerlichen Vertreter für das Jahr 2014 eine Einkommensteuererklärung ein, in der er neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 in Höhe von € 147.800,-- erklärte.

Erläuternd teilte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 03.08.2015 dazu mit, der Beschwerdeführer habe im Jahr 2014 für die Ablöse eines Wohnungsgebrauchsrechtes den Betrag von € 420.000,-- erhalten. Er habe diesen Betrag für die Aufgabe der Rechte an "seiner Wohnung" ausbezahlt bekommen (Vereinbarung vom 24.6.2014). Im Einzelnen führte der steuerliche Vertreter Folgendes aus:

### 1. Sachverhalt:

Herr CB-sen. sei ursprünglich Hälfteeigentümer der Liegenschaft K gewesen. Er sei am xy1987 verstorben. Die drei Söhne D, A und C-jun. hätten je ein 1/3 dieser väterlichen Hälfte geerbt, also je ein 1/6 der Liegenschaft.

Die Grundstückseigentümer hätten Wohnungseigentum begründen wollen. Nachdem dies jedoch nicht möglich gewesen sei, hätten sie mit Vertrag vom 22. September 1987 eine Nutzungsvereinbarung unter Miteigentümern abgeschlossen, um ihnen die ausschließliche Nutzung an den von ihnen jeweils bewohnten Wohnungen zuzuweisen. Die Miteigentümer hätten die damals ihnen zugewiesenen Wohnungen im Rohbauzustand übernommen und im Laufe der Zeit mit erheblichen Eigenmitteln saniert, ausgebaut und fertig gestellt.

Mit Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000 hätten die vorgenannten Miteigentümer, also auch der Beschwerdeführer ihre Miteigentumsanteile an der Liegenschaft K in die "XY & Co KG" als Sacheinlage eingebracht und im Tauschwege die Wohnungsgebrauchsrechte an den jeweiligen Wohnungen eingeräumt erhalten. Die Gegenleistung für die Einräumung der Wohnungs(gebrauchs)rechte sei die Aufgabe des anteiligen Eigentumsrechtes an der Liegenschaft gewesen.

Mit Vereinbarung vom 24.06.2014 sei in weiterer Folge eine Ablösung des Wohnungsgebrauchsrechtes des Beschwerdeführers durch die S-GmbH um € 420.000,-- erfolgt.

### 2. Rechtliche Beurteilung:

Nach Ansicht von Doralt (Kommentar zum EStG § 2, Rz 20/5) sei das Entgelt für den Verzicht auf ein Wohnrecht im privaten Bereich nicht steuerbar. Eine Steuerpflicht sei lediglich im Bereich des Spekulationstatbestandes gegeben.

Demgegenüber vertrete das Finanzamt die Auffassung, bei Wohnrechten handle es sich nicht um grundstücksgleiche Rechte und somit nicht um die Veräußerung von "Grundstücken". Es lägen sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 vor, die mit dem Normaltarif zu versteuern seien (Rz 6611 EStR).

Folge man nun der Auffassung des Finanzamtes, so seien im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips auch Ausgaben für die Anschaffung bzw. den Erwerb dieses Wohnungsgebrauchsrechtes angefallen und zu berücksichtigen (Rz 6612 EStR).

Wie bereits ausgeführt, habe der Beschwerdeführer mit Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000 seinen Miteigentumsanteil in die KG eingebracht und dafür als Gegenleistung das Wohnungsgebrauchsrecht erhalten. Es sei somit ein Tausch Eigentumsrecht gegen Wohnungsgebrauchsrecht erfolgt. Der Wert der Aufgabe des

1/6 Anteiles an der Liegenschaft stelle somit Anschaffungskosten für den Erwerb des Wohnungsgebrauchsrechtes dar. Nach den damaligen Vorstellungen der Miteigentümer habe es sich dabei offenbar um ihre jeweiligen Wohnungen gehandelt und könne somit der Wert dieser Wohnungen als der Wert für die Gegenleistung herangezogen werden.

Mit Gutachten vom 11.04.2011 habe der Sachverständige Ing. Z eine Bewertung der Liegenschaft und auch der jeweiligen Wohnungen, so auch der Wohnung des Beschwerdeführers vorgenommen. Nach diesem Gutachten weise die Wohnung des Beschwerdeführers (W 6) einen Sachwert von € 271.490,13 auf.

Dem Sachwert, hier gerundet mit € 271.000,-- sei der Vorzug gegenüber dem Ertragswert oder einem Mittelwert aus Sach- und Ertragswert zu geben. Dies sei aus der Judikatur ableitbar. So habe sich der UFS in der Entscheidung vom 09.02.2011, RV/0479-F/10, mit der Ablöse eines Wohnungsgebrauchsrechtes befasst und die Steuerpflicht als sonstige Einkünfte bejaht. Grundaussage sei gewesen, dass es sich beim Wohnungsgebrauchsrecht um ein unübertragbares, höchstpersönliches Recht handle, dem kein Wirtschaftsgutcharakter zukomme. Der entgeltliche Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht sei nicht als Veräußerungsvorgang, sondern als Leistung im Sinn des § 29 Z 3 EStG 1988 zu beurteilen. Gehe man von einem Veräußerungsvorgang aus, so läge eine Steuerpflicht nur im Rahmen eines Spekulationsgeschäftes vor. Diesfalls wäre im Beschwerdefall keine Steuerpflicht gegeben, da die Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sei. Diese Auffassung entspreche auch der überzeugenden Meinung in der Literatur zur Ablöse eines Fruchtgenussrechtes, wonach eine solche Ablöse nur im Rahmen und nach Maßgabe des § 31 EStG und nicht nach § 29 Z 3 EStG steuerpflichtig sei (Leitner/Urtz, ÖStZ 2013,8).

Schließe man sich nunmehr der Meinung an, dass dem Wohnungsgebrauchsrecht kein Wirtschaftsgutcharakter zukomme und dieses nur höchstpersönlich ausgeübt und nicht übertragen werden könne, so habe der Ertragswert, der seiner Natur nach von einer Verwertung im Sinne einer Vermietung, also dem Erzielen von Erträgen ausgehe, keine Berechtigung für einen Ansatz.

Die vom Sachverständigen vorgenommene Bewertung sei zum Stichtag Jänner 2011 erfolgt. Die Einbringung der Miteigentumsanteile und somit der Erwerb der Wohnungsgebrauchsrechte habe Anfang 2001 stattgefunden. Zu klären sei demnach der Wert der Wohnung im Zeitpunkt Jänner 2001. Berücksichtige man den Umstand, dass die Wohnung 2001 um 10 Jahre jünger gewesen sei, währenddessen die Preise in den 10 Jahren angestiegen seien, so könne man davon ausgehen, dass Preissteigerung und Abschreibung einander die Waage hielten. Der angegebene Wert von € 271.000,-- sei daher durchaus repräsentativ und ansetzbar. Bei einer Gegenüberstellung der Anschaffungskosten mit dem Abtretungspreis für das Wohnungsgebrauchsrecht ergebe sich somit ein Überschuss von € 149.000,--. Unter Bedachtnahme auf die Rechtsanwaltskosten in Höhe von € 1.200,--, die im Zusammenhang mit der Abtretung angefallen seien, beliefen sich die Einkünfte aus Leistungen auf € 147.800,--.

Dem Schreiben schloss der Beschwerdeführer folgende Unterlagen bei: Vertrag vom 22.09.1987, Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000, Sachverständigengutachten Ing. Z vom 11.04.2011, Vereinbarung vom 24.06.2014.

Mit Bescheid vom 11.12.2015 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer für das Jahr 2014 fest. Dabei erfasste sie die Einkünfte aus Leistungen mit dem Betrag von € 418.800,--.

Begründend führte sie aus, mit Vereinbarung vom 24.06.2014 habe der Beschwerdeführer auf die Dienstbarkeit des unentgeltlichen Benutzungsrechtes an den 250/6104 Anteilen an der Liegenschaft K (untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an W 6) verzichtet und für den Verzicht von der S-GmbH € 420.000,-- erhalten. Der Ablösebetrag sei ihm 2014 zugeflossen.

Sowohl nach der Verwaltungspraxis als auch der Judikatur stelle der entgeltliche Verzicht auf ein Wohnrecht eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 dar (UFS 04.01.2012, RV/0271-F/11, VwGH 23.05.2000, 95/14/0029).

Der Miteigentumsanteil an der Liegenschaft K sei mit Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000 in die "XY & Co KG" als Sacheinlage eingebracht worden.

Wenn darin ein Tausch Eigentumsrecht gegen Wohnungsgebrauchsrecht gesehen werde und daraus Anschaffungskosten als Werbungskosten beantragt würden, so teile die Behörde diese Ansicht nicht. Die Einräumung des Wohnrechtes im Zuge der Einbringung stelle nämlich keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung dar. Der Beschwerdeführer habe sich mit dem Wohnrecht vielmehr nur jene Nutzungsmöglichkeit zurückbehalten, die ihm bereits vor der Einbringung auf Grund seines Eigentumsrechtes zugestanden sei.

Die "XY & Co KG" habe von Anfang an lediglich das durch das Wohnrecht belastete Eigentum erhalten. Anschaffungskosten für das mit dem Eigentum des Beschwerdeführers verbundene Wohnrecht lägen daher nicht vor (VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158).

Die erhaltene Ablösezahlung für das Wohnrecht im Jahr 2014 sei daher zur Gänze gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2014 zu erfassen. Vertragserrichtungskosten seien in Höhe von € 1.200,-- nachgewiesen und als Werbungskosten angesetzt worden.

Gegen den genannten Bescheid er hob der Beschwerdeführer im Weg seines steuerlichen Vertreters mit Eingabe vom 08.01.2016 Bescheidbeschwerde.

In der Rechtsmittelschrift verweist der steuerliche Vertreter zunächst auf die Eingabe vom 03.08.2015, die zum Beschwerdeinhalt erhoben werde und bringt anschließend Folgendes vor:

Im Wesentlichen unstrittig sei der Sachverhalt, nämlich die Einbringung der Liegenschaftsanteile in die "XY & Co KG" im Jahr 2000 (Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000) gegen Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes.

Strittig sei, ob Anschaffungskosten auf Seite des Beschwerdeführers geltend gemacht werden könnten.

In dem von der Abgabenbehörde zitierten Erkenntnis des VwGH vom 31.03.2011 habe der Erwerber der Liegenschaft ein von Anfang an durch das Wohnrecht belastetes Eigentum erworben. Gegenstand dieses Verfahrens sei die Frage gewesen, ob ein Liegenschaftserwerber den Wert des Wohnrechts als Anschaffungskosten ansetzen könne (dies im Zuge der Besteuerung eines Spekulationsgewinnes). Der VwGH habe dies unter Hinweis auf das sog. Nettoprinzip bzw. Leistungsfähigkeitsprinzip verneint, weil im Falle des Erwerbes einer mit einem Wohnrecht belasteten Liegenschaft eben ein geringerer Kaufpreis zu entrichten sei als im Fall des Erwerbes einer unbelasteten Liegenschaft.

Der Sachverhalt in dem angesprochenen VwGH-Verfahren sei mit dem Sachverhalt im gegenständlichen Fall nicht vergleichbar. Im zitierten VwGH-Verfahren gehe es um den Erwerber der Liegenschaft, im vorliegenden Fall um den Erwerber des Wohnungsrechtes bzw. Wohnungsgebrauchsrechtes.

Im gegenständlichen Fall gelte es zu beurteilen, ob der Erwerber des Wohnrechtes also derjenige, der die Liegenschaft hingegeben (bzw. veräußert) habe, Anschaffungskosten habe oder nicht. Im Falle des Erwerbes einer mit einem Wohnrecht belasteten Liegenschaft habe der Erwerber weniger aufzuwenden und zwar um den Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes; welcher Wert eben beim Veräußerer der Liegenschaft respektive Erwerber des Wohnungsgebrauchsrechtes verbleibe. Es bleibe etwas - nämlich das Wohnrecht - hinten, was eben auch einen Wert repräsentiere. Dass dieses Recht auch einen Preis habe, werde gerade durch die Zahlung einer Ablösesumme dokumentiert. Es lägen daher beim Veräußerer des Grundstückes respektive Erwerber des Wohnungsgebrauchsrechtes dem Grunde nach Anschaffungskosten vor.

Wie bereits in der Vorsprache beim Finanzamt betont und im ersten Schriftsatz ausgeführt, habe der Beschwerdeführer erhebliche Aufwendungen auf die Liegenschaft und damit zur Begründung dieses Wohnungsgebrauchsrechtes getätigt. Er habe ursprünglich lediglich einen Rohbau ohne Sanitär- bzw. Elektroinstallationen übernommen und diesen sukzessive ausgebaut. So seien im Lauf der Jahre Estriche verlegt, Zwischenwände aufgestellt, die Wände und Decken verputzt, die komplette Elektro- und Sanitärinstallation verlegt, Badezimmer eingebaut, Fliesen verlegt, Malerarbeiten getätigt, ein Kachelofen samt Kamin errichtet, die Fenster gegen Lärmschutzfenster ausgetauscht, die Küche samt Innen- und die Eingangstüre erneuert, Holzböden verlegt und Vollholzmöbel samt Holzdecken eingebaut worden.

Ein Grundprinzip des Ertragsteuerrechtes sei der Grundgedanke der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit. Das Leistungsfähigkeitsprinzip werde vom VwGH in der Entscheidung vom 31.03.2011 auch betont und werde auf dieses ausdrücklich hingewiesen. Gehe man von diesem Leistungsfähigkeitsprinzip aus, dürfe lediglich ein Wertzuwachs bzw. eine Wertsteigerung besteuert werden. Wenn das Finanzamt die Ablösesumme zur Gänze besteuere, sei dies nicht richtig und auch nicht sachgerecht.

Dies sei insofern auch logisch, als im gegenständlichen Fall bei der Ablöse des Wohnrechtes der Umstand zu berücksichtigen gewesen sei, dass es sich um eine vollausgestattete Wohnung gehandelt habe, dies in die Ablöseverhandlungen eingeflossen sei und somit der Ablösebetrag eindeutig höher gewesen sei, als er bei der Ablöse für einen Rohbau (so wie ihn der Beschwerdeführer ursprünglich übernommen habe) gewesen wäre.

Für den Steuerpflichtigen sei die Aufgabe seiner Wohnung bzw. die Ablöse seines Wohnrechtes auch mit einem beträchtlichen Vermögensverlust verbunden. Durch die Aufgabe des Wohnrechtes sei der Beschwerdeführer gezwungen gewesen, sich eine alternative adäquate Wohnmöglichkeit zu schaffen, welche wiederum mit hohen Investitionen verbunden gewesen sei. Hätte er die Wohnung für die Dauer seines Wohnrechtes nutzen können, wären ihm diese Investitionen erspart geblieben. Auch wenn das Wohnrecht an sich, als höchstpersönliches Recht, nicht veräußerbar oder übertragbar sei, so sei damit ein Vermögenswert verbunden, nämlich der durch die Nutzungsmöglichkeit ersparte Investitionsaufwand für eine andere Wohnung. So stelle die Ablöse des Wohnrechts ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach auch eine Investitionsablöse des Beschwerdeführers in seine Wohnung dar.

Würde man die gesamte Ablösesumme ohne Ansatz von Anschaffungskosten besteuern, also unter Vernachlässigung der vorgenommenen Investitionen oder ohne den Wert des Wohnrechtes zu berücksichtigen, wäre dies unter dem Schutz des Eigentumsrechtes wohl auch verfassungsrechtlich bedenklich.

Zu beurteilen gelte es, wie hoch diese Anschaffungskosten bzw. der Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes sei.

Laut dem vorgelegten Schätzungsgutachten Ing. Z sei bei der Berechnung des Wohnungsgebrauchsrechtes eine Miete von € 7,50/m<sup>2</sup>, bezogen auf das Jahr 2011, angesetzt worden. Ausgehend von diesem Wert dürfte eine Miete von € 6,00/m<sup>2</sup> im Jahr 2000 gerechtfertigt sein. Dies ergebe bei einer Wohnungsgröße von 135,98 m<sup>2</sup> eine fiktive Miete von € 815,88 pro Monat, somit im Jahr von € 9.790,56 und bei einem Kapitalisierungsfaktor von 15,4417 (Sterbetafel für Männer) einen Wert von ca. € 151.000,--.

Der Beschwerdeführer habe die von ihm in die Wohnung vorgenommenen Investitionen geschätzt und lägen diese in etwa in der vorgenannten Größenordnung. Die Investitionskosten könnten nur mehr im Wege einer Schätzung ermittelt werden, da keine Rechnungen bzw. Aufstellungen über die getätigten Investitionen mehr vorlägen.

In Abänderung der ursprünglich angesetzten Anschaffungskosten werde daher beantragt, einen Betrag von € 151.000,-- als Werbungskosten anzusetzen.

Festzuhalten sei, dass nie bestritten worden sei, dass die Ablösesumme einer Steuerpflicht unterliege. Es sei jedoch von Anfang an nicht klar gewesen, wie die Besteuerung erfolgen sollte bzw. ob und welche Werbungskosten anzusetzen seien.

Zum Beweis für die vorgenommenen Investitionen werde die Einvernahme des Beschwerdeführers beantragt.

Am 07.04.2016 fand eine Vernehmung des Beschwerdeführers durch die Abgabenbehörde statt.

Anlässlich dieser Vernehmung beantwortete der Beschwerdeführer die an ihn gerichteten Fragen wie folgt (Wiedergabe der Niederschrift vom 07.04.2016 erfolgt auszugsweise, hinsichtlich des vollständigen Textes wird auf die Niederschrift verwiesen):

“[...]

F: Wie war die Wohnung W 6 zum Zeitpunkt des Eigentumserwerbes im Jahr 1987 beschaffen und wie zum Zeitpunkt des Erwerbes der Dienstbarkeit des lebenslänglichen Benützungsrechtes im Jahr 2000?

A: 1987: Vorhanden war eine Küche, Schlafzimmer, Standard Bad und WC. Die Wohnung war bewohnbar. Ich möchte aber festhalten, dass die Wohnung mit meinen eigenen Mitteln bewohnbar gemacht wurde.

2000: In diesen 13 Jahren habe ich folgende Investitionen getätigt: Lärmschutzfenster, Kachelofen, Einbauküche, Böden alle neu (Vollholz), Terrasse, Bad neu, Einbauschränke (X), Schlafzimmer (Hülsa), Holzdecke Wohnzimmer.

[...]

F: In der Beschwerdeschrift schätzen Sie die durch Sie getätigten Investitionen mit € 151.000. Worauf basiert diese Schätzung?

A: Meine Schätzung beruht auf dem Gutachten des Z.

F: Welche genauen Investitionen wurden durch Sie getätigt?

A: Zusätzlich zu den bereits angeführten Investitionen habe ich eine Elektroheizung und Warmwasseraufbereitung eingebaut, dann das Dach saniert. Dachsanierung betraf die Teilfläche über meinem Schlafzimmer.

F: Wann und bis zu welchem genauen Zeitpunkt wurden Investitionen durch Sie getätigt?

A: Der Hauptteil war 1987 während der Ehe mit meiner zweiten Gattin und dem Zeitpunkt der Geburt meines dritten Kindes. Fertig war die Wohnung ca. 1990, da waren die meisten Investitionen getätigt.

F: Wie hoch waren die Kosten der einzelnen Investitionen? Gibt es Nachweise, Baupläne/ Belege?

A: Nachweise gibt es keine.

[...]“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.04.2016 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde keine Folge.

In der mit gesondertem Schriftsatz erfolgten Bescheidbegründung gab die Abgabenbehörde das Verwaltungsgeschehen wieder und führte zum Sachverhalt aus,

Herr CB-sen. (der Vater des Beschwerdeführers) sei ursprünglich Hälfteneigentümer der Liegenschaft K gewesen. Als Rechtsnachfolger habe der Beschwerdeführer ein 1/3 dieser väterlichen Hälfte, also ein 1/6 der Liegenschaft im Erbweg erworben.

Der Beschwerdeführer und die weiteren Grundstückseigentümer hätten in Folge Wohnungseigentum begründen wollen. Nachdem dies nicht möglich gewesen sei, hätten sie mit Vertrag vom 22.09.1987 eine Nutzungsvereinbarung unter Miteigentümern abgeschlossen, um ihnen die ausschließliche Nutzung an den von ihnen jeweils bewohnten Wohnungen zuzuweisen.

Mit Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000 hätten der Beschwerdeführer und die weiteren Miteigentümer ihre Miteigentumsanteile an der Liegenschaft K in die "XY & Co KG" als Sacheinlage eingebracht.

Mit Vereinbarung vom 24.06.2014 hätte der Beschwerdeführer auf die Dienstbarkeit des unentgeltlichen Benutzungsrechtes an den 250/6104-Anteilen an der Liegenschaft K (untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an W 6) verzichtet und für den Verzicht von der S-GmbH € 420.000,-- erhalten. Der Ablösebetrag von € 420.000,-- sei dem Beschwerdeführer im Jahr 2014 zugeflossen.

Das Finanzamt hätte die gesamte Ablösezahlung in Höhe von € 420.000,-- als Einkünfte in Ansatz gebracht. Einzig die durch den Beschwerdeführer beanspruchten Rechtsanwaltskosten von € 1.200,-- seien als Werbungskosten berücksichtigt und die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG mit Bescheid vom 11.12.2015 daher in Höhe von € 418.800,-- veranlagt worden.

In ihren rechtlichen Ausführungen hielt die Abgabenbehörde zunächst fest, dass der Beschwerdeführer in der Beschwerde - in Abänderung des bisherigen Antrages (€ 271.000,-- laut Schriftsatz vom 03.08.2015) - einen Betrag von € 151.000,-- als Anschaffungskosten beantragte.

Nach Wiedergabe des § 29 Z 3 EStG 1988 wies die Abgabenbehörde darauf hin, sowohl nach der Verwaltungspraxis als auch der Judikatur stelle der entgeltliche Verzicht auf ein Wohnrecht eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 dar (UFS 04.01.2012, RV/0271-F/11, VwGH 23.05.2000, 95/14/0029).

Den Ausführungen von Doralt, Kommentar zum EStG § 2, Rz 20/5, dass das Entgelt für den Verzicht auf ein Wohnrecht im privaten Bereich nicht steuerbar sei und damit den Beschwerdeaufführungen hinsichtlich der Nichtsteuerbarkeit der Ablösezahlung in Höhe von € 420.000,-- sei auf Grund der eindeutigen Judikatur nicht zu folgen.

Nicht zu folgen sei den Beschwerdeaufführungen auch hinsichtlich der beantragten Anschaffungskosten.

Fest stehe, dass der Beschwerdeführer seinen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft K mit Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000 in die "XY & Co KG" als Sacheinlage eingebracht habe.

Wenn der Beschwerdeführer darin einen Tausch Eigentumsrecht gegen Wohnungsgebrauchsrecht sehe, so sei diese Ansicht nicht zutreffend. Die Einräumung des Wohnrechtes im Zuge der Einbringung stelle nämlich keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung dar. Der Beschwerdeführer habe sich mit dem Wohnrecht vielmehr nur jene Nutzungsmöglichkeit zurückbehalten, die ihm bereits vor der Einbringung auf Grund seines Eigentumsrechtes zugestanden sei. Die "XY & Co KG" habe von Anfang an lediglich das durch das Wohnrecht belastete Eigentum erworben. Anschaffungskosten des Beschwerdeführers für sein mit dem Eigentum verbundenes Wohnrecht lägen daher nicht vor (VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158).

Die Steuerpflicht gemäß § 29 Z 3 EStG sei dem Grunde nach auch unbestritten (siehe Erklärung vom 03.08.2015 und Beschwerdeschriftsatz vom 08.01.2016). Im Übrigen sei auch in der Vereinbarung vom 24.06.2014 zwischen dem Beschwerdeführer und der S-GmbH in Punkt III. festgehalten, dass der Beschwerdeführer die auf den Ablösebetrag entfallende Steuer nach § 29 Z 3 EStG zu tragen habe.

Strittig sei hingegen, ob dem Beschwerdeführer Anschaffungskosten für die mit Vertrag (Vereinbarung) vom 24.06.2014 abgelöste Dienstbarkeit des unentgeltlichen Benützungsrechtes an den 250/6104-Anteilen an der Liegenschaft K, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an W 6, entstanden seien.

Dazu sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer das Benützungsrecht zunächst zusammen mit dem Eigentum laut Vertrag vom 22.09.1987 im Erbweg erworben habe und mit Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000 das Eigentum an die "XY & Co. KG" übertragen habe, wobei er sich das Benützungsrecht im dargestellten Ausmaß zurückbehalten habe.

Werbungskosten in Zusammenhang mit § 29 Z 3 EStG seien solche Aufwendungen, die durch die Einkünfte aus Leistungen veranlasst seien (Jakom EStG<sup>7</sup> § 29 Rz 44). Der Beschwerdeführer habe jedoch sein Nutzungsrecht, wie ausgeführt, nicht entgeltlich erworben. Im Zuge der Einbringung des Eigentums in die "XY & Co. KG" mit dem o.a. Sacheinlagevertrag habe der Beschwerdeführer das im Jahr 1987 (zusammen mit dem Eigentum) unentgeltlich erworbene Benützungsrecht zurückbehalten. Der Beschwerdeführer habe daher lediglich das mit dem Benützungsrecht belastete Eigentum übertragen. Wie aus dem Erkenntnis des VwGH vom 31.03.2011, 2007/15/0158, ohne Zweifel hervorgehe, stelle die Einräumung (Zurückbehaltung) eines Benützungsrechtes (Wohnrechtes) keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung dar. Damit sei aber auch eine Anschaffung begrifflich ausgeschlossen.

Anschaffungsaufwendungen, die als Werbungskosten abzugsfähig seien, seien dem Beschwerdeführer nach Ansicht des Finanzamtes nicht entstanden. Die durch den Beschwerdeführer gemachten Ausführungen könnten nach Ansicht des Finanzamtes nur solche Fälle umfassen, in denen tatsächlich ein Nichteigentümer zunächst das Eigentum an einer Liegenschaft erwerbe und anschließend auch ein bestehendes Nutzungsrecht ablösen müsse. In einem solchen Fall würden sich Anschaffungskosten aus dem Erwerb

des Eigentums plus den Zahlungen aus dem (gesonderten) Erwerb des Nutzungsrechtes ergeben.

Wenn der Beschwerdeführer Investitionskosten zur Adaptierung der Wohnung als Anschaffungskosten des veräußerten Benützungsrechtes beanspruche, sei auszuführen, dass es sich bei diesen Investitionskosten um grundsätzlich steuerlich nicht zu berücksichtigende Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG handle. Private Gebäudeinvestitionen und erworbene Wirtschaftsgüter der privaten Lebensführung mit Gegenüberstellung eines Veräußerungserlöses und der Anschaffungskosten könnten nur im Rahmen der §§ 30 und 31 EStG steuerhängig sein. Werbungskosten in Zusammenhang mit einer Rechtsveräußerung könnten sie jedoch nicht sein, da mit diesen Anschaffungen für den persönlichen Wohnbedarf nicht das im Jahr 2014 veräußerte Benützungsrecht erworben worden sei.

Hinzu komme, dass die Investitionskosten durch den Beschwerdeführer wegen der grundsätzlich im Jahr 1990 abgeschlossenen Investitionen (Niederschrift vom 07.04.2016) auch nicht mehr belegt werden könnten. Das Vorbringen des Beschwerdeführers sei daher schon dem Grunde nach nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Festzuhalten sei, dass (grundsätzlich aktivierungsfähige) Investitionen des Beschwerdeführers in die Wohnung W 6 (siehe Niederschrift vom 07.04.2016) im Zeitraum, in dem der Beschwerdeführer eine Gesellschafterstellung innegehabt habe und die Wohnung Sonderbetriebs- bzw. Betriebsvermögen gewesen sei (siehe den Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000), wohl als Gesellschaftseinlagen in die "XY & Co KG" bzw. in die "XY-GmbH" als Rechtsnachfolgerin der KG im Betriebsvermögen der Gesellschaften zu erfassen gewesen seien. Aus den aktenkundigen Anlagenverzeichnissen "Gebäude-X" der "XY & Co KG" und der "XY-GmbH" zu den Stichtagen 31.10.2006 und zum 31.3.2014 mit den gebäuderelevanten Anschaffungen der Jahre 1967 bis 2000 seien jedoch keine diesbezüglichen Investitionen des Beschwerdeführers in den Zeiträumen 1987 - 1990 oder für die Folgejahre (siehe Niederschrift vom 07.04.2016) zu ersehen.

Auch aus dem Bewertungsgutachten des Ing. Z vom 11.04.2011, das der Beschwerdeführer der Schätzung seiner Investitionen zu Grunde gelegt habe (Niederschrift vom 07.04.2016), könnte hinsichtlich der Wohnung W 6 des Beschwerdeführers nicht erkannt werden, dass Investitionen (dem Grunde nach und) in einer Größenordnung von € 151.000,- durch den Beschwerdeführer getätigten worden wären, da hinsichtlich der Wohnung W 6 des Beschwerdeführers keine gesonderte Bewertung eventueller Wohnungsinvestitionen erfolgt sei. Lediglich der Wert der Einbauküche sei im angeführten Gutachten (Punkt 3.6) mit einem geringen Wert von € 2.500 bestimmt worden.

Aktenkundige Baubewilligungen, die für das gegenständliche Verfahren von Relevanz sein könnten, seien laut dem Bewertungsgutachten des Ing. Z vom 11.4.2011 (Punkt 2.8) mit 24.11.1981 (also vor dem Erwerb des Eigentums durch den Beschwerdeführer) und

vom 31.09.1992 (wobei hier lediglich der Umbau des Dachgeschosses erfolgt sei; die Wohnung W 6 des Beschwerdeführers sei nicht im Dachgeschoss gelegen gewesen) erteilt worden und könnte daraus für die Investitionstätigkeit des Beschwerdeführers ebenso nichts gewonnen werden (siehe auch die Aussage des Beschwerdeführers in der Niederschrift vom 07.04.2016, dass für seine Investitionen keine Baubewilligungen erforderlich gewesen seien).

Soweit der Beschwerdeführer den Ansatz einer fiktiven Miete und die Bewertung auf die Nutzungsdauer des Nutzungsrechtes als Anschaffungskosten begehre, sei auszuführen, dass eine solche Bewertung nach Ansicht des Finanzamtes lediglich die Wertermittlung für einen Dritterwerber darstellen könnte und nicht zur Ermittlung von Anschaffungskosten des Beschwerdeführers herangezogen werden könnte, da der Beschwerdeführer sein Nutzungsrecht, wie ausgeführt, unentgeltlich im Erbweg erworben habe, das er sich in Folge bei der Übertragung des Eigentums an die KG am 22.12.2000 zurückbehalten habe. Da durch das Finanzamt somit bereits das Vorliegen von Anschaffungskosten des veräußerten Rechtes dem Grunde nach verneint würde, sei ein weiteres Eingehen auf die Höhe einer fiktiv zu erzielenden Miete grundsätzlich entbehrlich. Festgehalten sei dazu aber, dass es in jedem Fall Aufgabe des Beschwerdeführers sei, eine zum Zeitpunkt der Übertragung des Eigentums und Zurückbehaltung des Benützungsrechtes für die gegenständliche Wohnung W 6 erzielbare Miete durch nachvollziehbare Unterlagen glaubhaft darzustellen (In der Beschwerdeschrift werde dazu lediglich ausgeführt: Gehe man vom vorgelegten Schätzgutachten Z aus, so sei bei der Berechnung des Wohnungsgebrauchsrechtes eine Miete von € 7,50/m<sup>2</sup> in 2011 angesetzt worden. Es dürfte daher eine Miete von € 6,00/m<sup>2</sup> im Jahr 2000 gerechtfertigt sein).

Ausdrücklich festgehalten werde auch, dass im Gutachten des Ing. Z vom 11.04.2011 unter Punkt 3.3 ausgeführt sei, dass es sich um ein Entwicklungsobjekt handle (es sei in Folge auch ein Appartementobjekt "entwickelt" worden). Insbesondere sei auch daraus nach Ansicht des Finanzamtes zu schließen, dass die Ablöse allein für den Verzicht auf die Dienstbarkeit des unentgeltlichen Benützungsrechtes bezahlt worden sei.

Mit Eingabe vom 13.05.2016 beantragte der Beschwerdeführer im Weg seines steuerlichen Vertreters die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Darin verweist der steuerliche Vertreter zunächst auf die Ausführungen im Beschwerdeschriftsatz und die Vorkorrespondenz und führt anschließend ergänzend aus:

Nach der Parteieinvernahme des Beschwerdeführers sei nunmehr unstrittig, dass er lediglich einen Rohbau im Erbwege übernommen und die Wohnung mit erheblichen Mitteln und auf eigene Kosten ausgebaut habe. Dies sei vom Finanzamt auch nicht in Abrede gestellt geworden.

Wenn das Finanzamt nunmehr aus der Tatsache heraus, dass die damaligen Investitionen nicht mehr belegmäßig nachgewiesen werden könnten, den Ansatz von Werbungskosten

dem Grunde nach nicht anerkenne, sei dies nicht richtig. In einem solchen Fall seien diese zu schätzen, so wie dies in der Beschwerde auch vorgenommen worden sei.

Nachdem der Beschwerdeführer Gesellschafter der KG gewesen sei, stellte seine Wohnung in steuerlicher Hinsicht notwendiges Privatvermögen dar. Eine steuerliche Aktivierung allfälliger Investitionskosten im Anlageverzeichnis bzw. im Betriebsvermögen der KG sei daher nicht möglich gewesen und daher auch nicht vorgenommen worden.

Im Sachverständigengutachten des Ing. Z seien naturgemäß die Investitionen des Beschwerdeführers nicht namentlich erwähnt und auch nicht dazu Stellung genommen worden. Der Auftrag habe ja auf die Bewertung einer Wohnung und nicht auf die Bewertung und Dokumentation des Zustandes vor und nach den Investitionen gelautet. Nachdem der Innenausbau eines Rohbaus auch nicht baubehördlich zu bewilligen sei, lägen auch keine entsprechenden Genehmigungen vor. Aus deren Nichtvorliegen könne für die Behörde nichts gewonnen werden und gingen daher diese Argumente ins Leere.

Wegen der schweren Ermittelbarkeit der Investitionen diese grundsätzlich nicht anzuerkennen, sei nicht richtig und auch nicht schlüssig. Es seien diese eben im Wege einer Schätzung anzusetzen, was in der Vorkorrespondenz durch den Verweis auf das Gutachten versucht worden sei.

Nach Urtz/Loukota in Hofstätter/Reichel, EStG § 31 Rz 25, sei der Verzicht auf ein Recht einem Veräußerungsvorgang gleichzuhalten, wenn der Vorgang im Privatvermögen des Verzichtenden zu einer (durch die Zahlung auszugleichenden) Vermögensminderung führe. Diese sei durch den Verlust der vom Beschwerdeführer vorgenommenen Investitionen gegeben.

Es sei somit nochmals zu betonen, dass durch die Ablöse des Wohnrechtes auch eine Investitionsablöse vorgenommen worden sei. Dies werde allein schon durch die Höhe der Ablösесumme dokumentiert. Wenn nunmehr das Finanzamt auf dem Standpunkt stehe, dass die Investitionen in der Privatsphäre angefallen seien und solche nur im Rahmen von Einkünften nach §§ 30 oder 31 EStG zu besteuern seien, so müsste konsequenter Weise die Ablösесumme geteilt werden u.zw. einerseits in die Ablöse der Investitionen einerseits und die Ablöse des bloßen Rechtes andererseits. Es dürfte dann nur mehr die Ablöse des bloßen Rechtes der Besteuerung als Leistung nach § 29 Z 3 EStG unterliegen. Dass die Ablöse des Wohnungsgebrauchsrechtes auch eine Ablöse der Investitionen dargestellt habe, sei in den Verhandlungen mit der S-GmbH klar zum Ausdruck gekommen.

Es werde daher nochmals beantragt, Werbungskosten im Rahmen der Besteuerung der Ablösесumme anzusetzen.

Mit Bericht vom 09.06.2016 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 01.07.2016 übermittelte die Richterin dem steuerlichen Vertreter ein Schreiben, in dem sie ihre Rechtsansicht in der gegenständlichen Angelegenheit darlegte.

Am 13.12.2016 fand mit den Parteien ein Erörterungsgespräch gemäß § 269 Abs. 3 BAO statt. Dabei ergab sich nichts Neues, es wurde von den Parteien auf den jeweiligen, bereits schriftlich dargelegten Rechtsstandpunkt verwiesen.

Im Anschluss an das Erörterungsgespräch erklärte der steuerliche Vertreter, die Angelegenheit mit seinem Mandanten noch einmal ausführlich besprechen zu wollen und ersuchte dazu um entsprechende Frist. Diese wurde ihm seitens des Gerichtes bis auf weiteres gewährt.

Mit Eingabe vom 07.07.2017 erfolgte seitens des steuerlichen Vertreters ein ergänzendes Vorbringen. In dieser Eingabe führt er Folgendes aus (Wiedergabe erfolgt in gekürzter Form, hinsichtlich des vollständigen Wortlautes wird auf die Eingabe verwiesen):

Wenn die belangte Behörde in ihren Ausführungen in der Einräumung des Wohnrechtes im Zuge der Einbringung der Liegenschaft keine Gegenleistung erblicke und darauf hinweise, dass sich der Beschwerdeführer mit dem Wohnrecht vielmehr nur jene Nutzungsmöglichkeit zurückbehalten habe, die ihm bereits vor der Einbringung auf Grund seines Eigentumsrechtes zugestanden sei, so werde damit von der Behörde das aufgegebene Eigentumsrecht auf die private Nutzungsmöglichkeit des Beschwerdeführers hin reduziert. Im gleichen Atemzug werde jedoch von der belangten Behörde, was die Steuerbarkeit eines Entgelts für den Verzicht auf ein Wohnungsgebrauchsrecht betreffe (mit Teilen der Judikatur) damit argumentiert, dass dieses kein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellen könne.

Dazu sei festzuhalten, dass die Einbringung des Eigentumsrechts des Beschwerdeführers gerade zur Folge habe, die Sache nur noch höchstpersönlich nützen zu können. Nach der von der Behörde bzw. Judikatur vertretenen Ansicht hätte der Beschwerdeführer ursprünglich ein eigenständiges Wirtschaftsgut bzw. einen Vermögenswert, nämlich das Eigentumsrecht gehabt, im Anschluss daran hingegen nur mehr ein höchstpersönliches Nutzungsrecht, das keinerlei Vermögenswert darstelle.

Folge man der formalistischen Differenzierung zwischen der Besteuerung eines Einkommens bei Eigentumsveräußerungen und dem Verzicht auf Rechte für die Zwecke der Einkommenssteuererhebung, könne nicht im gleichen Atemzug davon ausgegangen werden, dass die Aufgabe von Eigentum (selbst belastetem) gegen Einräumung eines Nutzungsrechtes keinerlei Gegenleistungscharakter habe, wenn doch der "Vermögensverlust" (aus Perspektive der Spruchpraxis im Rahmen des EStG) bei Aufgabe des Eigentums zugunsten eines Nutzungsrechtes gerade der Grund dafür sei, dass bei Eigentumsveräußerungen eine bloße und nicht steuerbare Vermögensumschichtung vorliege, beim Rechtsverzicht Vermögen hingegen vermehrt würde und somit steuerbares Einkommen gegeben sei. Dieses "Mehr" des Eigentumsrechts, das es zu einem Vermögensbestandteil (ungleich eines Wohnungsgebrauchsrechts) mache, werde seitens der belangten Behörde unterschlagen, wenn es um die Frage der Bemessung des zu besteuern Einkommens gehe. Sehr wohl werde das Fehlen desselben für die Beurteilung der Steuerbarkeit eines Gebrauchsrechts aber als maßgeblich erkannt.

Die ursprüngliche Aufgabe des Eigentumsrechtes müsse als Gegenleistung für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes anerkannt werden.

Die Erlangung des alleinigen Nutzungsrechtes des Beschwerdeführers an der konkreten Wohnung habe sich in zwei Schritten vollzogen.

In einem ersten Schritt habe diese vorausgesetzt, dass

- a) die übrigen Miteigentümer einen Teil des Eigentums des Beschwerdeführers ausschließlich hätten nützen können und
- b) der Beschwerdeführer seine Gesellschafterstellung und damit auch Arbeitskraft in der "XY & Co KG" zur Verfügung gestellt hätte.

Erst in einem zweiten Schritt sei sodann die Aufgabe des ursprünglichen Eigentumsrechtes samt dem Verlust der über die höchstpersönliche Nutzung hinausgehenden, aus dem Eigentum erwachsenden Verfügungsmöglichkeiten vereinbart worden. Im Gegenzug dafür hätte die "XY & Co KG" das Nutzungsrecht aber nicht mehr wie bislang nur insoweit eingeräumt, als der Beschwerdeführer Gesellschafter derselben sei, sondern auf Lebenszeit. Insofern sei auch ein anderes Wohnungsgebrauchsrecht als das ursprünglich zwischen den Miteigentümern vereinbarte, gewährt worden. In der Übertragung des Eigentumsrechtes für die Erlangung eines auf Lebenszeit eingeräumten Nutzungsrechtes sei somit sehr wohl ein Investitionscharakter zu erblicken, da

- a) über die bloß höchstpersönliche Nutzungsmöglichkeit hinausgehende Verfügungsmöglichkeiten aus dem Eigentumsrecht übertragen worden seien und im Gegenzug
- b) ein über das ursprünglich an die Gesellschafterstellung gekoppelte Nutzungsrecht hinausgehendes Wohnungsgebrauchsrecht auf Lebenszeit erlangt worden sei.

Es sei nicht richtig, dass vom Beschwerdeführer keinerlei Investitionen zu tragen gewesen wären. Richtig sei, dass § 508 ABGB Instandhaltungsaufwendungen grundsätzlich auf den Eigentümer übertrage. Diese Erhaltungspflicht des Eigentümers gehe aber nur so weit, als dass ein Gebäude oder eine Wohnung in jenem brauchbaren Zustand erhalten werden müsse, in dem es sich bei Einräumung des Gebrauchsrechtes befunden habe (Kletecka/Schauer, ABGB-ON (2017), § 508, Rz 4). Darüber hinaus sei § 508 ABGB dispositive Recht bzw. bestehe Vertragsfreiheit und sei der konkrete Vertragsinhalt durch Interpretation zu ermitteln. Es sei keineswegs klar, dass die Instandhaltungspflicht des Eigentümers in concreto gewollt gewesen sei; ebenso wenig sei klar, inwieweit diese zu gehen habe. Schließlich sei die Erhaltung des Gebäudes oder der Wohnung in brauchbarem Zustand eine Sache. Darüber hinausgehende Aufwendungen zur Wohnbarmachung, Sonderinvestitionen oder -anschaffungen seien davon aber jedenfalls nicht mehr umfasst.

Selbst wenn daher - was beim gegenständlichen Sachverhalt aufgrund der Übernahme eines bloßen Rohbaus nicht der Fall gewesen sei - eine brauchbare Wohnung übergeben worden wäre, hätte der Beschwerdeführer Investitionsaufwendungen haben können, die über einen "brauchbaren" Zustand hinausgingen und der Bequemlichkeit oÄ

dienten. In der Verzichtsleistung, die nunmehr besteuert werden solle, seien nicht nur Instandsetzungs-, sondern auch solche Sonderinvestitionen zumindest implizit abgegolten, ansonsten wäre die Höhe der Leistung in Anbetracht des Schätzungsgutachtens nicht nachvollziehbar.

In concreto habe der Beschwerdeführer, wie dargelegt, einen Rohbau übernommen und daraus für sich samt 5-köpfiger Familie eine taugliche Wohnung geschaffen. Die Instandhaltungspflicht des Eigentümers in jenem Zustand, in dem sich die Gebrauchssache bei Rechtseinräumung befunden habe, hätte dem Beschwerdeführer für die Befriedigung seines Wohnbedürfnisses wenig geholfen. Also hätte er selbst investieren müssen und hätte dies auch getan. Die völlige Nichtanerkennung sämtlicher Investitionstätigkeiten sei verfehlt und erfolge mit dem rein rechtlichen Argument der Instandhaltungspflicht des Eigentümers (wo es doch gerade und wesentlich um eine Instandsetzung ginge).

Dass der Beschwerdeführer einen Teil dieser Aufwendungen nicht mehr nachweisen könne, dürfe ihm in Anbetracht des langen Zeitraums nicht zum Nachteil gereichen. Wie bereits ausgeführt, wären die Aufwendungen zu schätzen, eine Tätigkeit, die der belangten Behörde und dem Gericht zuzumuten sei. Die Behörde sei verpflichtet gewesen, den wahren Sachverhalt von Amts wegen zu erheben. Anstelle der Ermittlung des zugrundeliegenden Sachverhaltes sowie der wahren wirtschaftlichen Begebenheiten des konkreten Falles sei gegenständlich eine Argumentationslinie gesucht worden, die der bisherigen Judikatur entspreche. Weitere Erhebungen seien abgeblockt worden, indem Investitionspflichten des Beschwerdeführers mit falschen rechtlichen Argumenten pauschal verneint worden seien, obwohl dies für die Instandsetzung und den konkreten Sachverhalt gar nicht zutreffend sei.

Es werde verkannt, dass nicht sämtliche Vereinbarungen des Typs „Wohnungsgebrauchsrecht“ inhaltsgleich und damit steuerlich gleich zu behandeln seien. Vielmehr seien in Anbetracht zivilrechtlicher Privatautonomie diverse Konstruktionsmöglichkeiten eines Gebrauchsrechts möglich.

Im konkreten Fall spreche Vieles für das Vorliegen einer unregelmäßigen Dienstbarkeit: So die Übernahme eines bloßen Rohbaus und die eigenständige Instandsetzung, die mangelnde Instandhaltung des Eigentümers, die (zumindest teilweise und wiederkehrende) Tragung von Betriebskosten sowie die tatsächlich enge Verknüpfung des Wohnungsgebrauchsrechtes mit dem ursprünglich vorhandenen Miteigentumsanteil und dem Wunsch des Erblassers, an den einzelnen Wohnungen Eigentum für die Hinterbliebenen zu begründen sowie schließlich die ursprüngliche Vererbbarkeit und Knüpfung des Rechts an die Gesellschafterstellung (die Höchstpersönlichkeit und Freigabe von der Gesellschafterstellung sei ja erst in einem zweiten Schritt erfolgt).

Im gegenständlichen Fall lägen mit Doralt gute Gründe dafür vor, von einer Steuerpflicht gänzlich abzusehen, da der Rechtsverzicht von stets zur privaten Nutzung eingeräumten

Gebrauchsrechten eher einer Veräußerung von privatem Wohnungseigentum gleichzuhalten sei.

Die völlige Gleichbehandlung sämtlicher Wohnungsgebrauchsrechte ohne Berücksichtigung der konkreten Hintergründe erscheine im Lichte des Legalitäts- und Gleichheitsprinzips fragwürdig.

Vermittle die privatautonome Konstruktion keine Eigentümerstellung, obwohl Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen zu tragen seien, führe eine mechanische Anwendung der bisherigen Spruchpraxis zu einer vollen Besteuerung ohne Möglichkeit der Geltendmachung von Anschaffungskosten. Dadurch werde aber der (Aufwendungen tragende) Gebrauchsberchtigte ohne sachliche Rechtfertigung gegenüber Eigentümern schlechter gestellt, weil diese nur im Rahmen der Spekulationsfrist und unter Abzug etwaiger Anschaffungskosten steuerpflichtig werden würden.

Vor dem Hintergrund, dass Verwaltungsbehörden immer und allgemein - und bei Eingriffen in verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte wie dem Eigentumsrecht im Besonderen - zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit gehalten seien, werde der Betroffene auch unverhältnismäßig stark in seinen Rechten verletzt, weil das steuerbare Einkommen künstlich höher angesetzt werde als tatsächlicher Vermögenszuwachs vorliege. Im konkreten Fall sei offenkundig, dass die Zahlung von € 420.000,-- an den Beschwerdeführer nicht zur Gänze dessen Vermögen erweiterte und somit steuerbares Einkommen darstelle. Betrachte man die bei wirtschaftlicher Betrachtung unzweifelhafte Gegenleistung der Einbringung eines Eigentumsanteils, die (zur Erhaltung des Gebrauchsrechts zwingend zu erbringende) Arbeitsleistung sowie letzten Endes die Instandsetzungspflicht und die laufenden Aufwendungen für das Gebrauchsrecht wäre eine volle Besteuerung überschießend, gleichheitswidrig und unverhältnismäßig. Sie wäre dem konkreten Einzelfall nicht angemessen und erscheine angesichts der teils mangelhaften Vorgehensweise der belangten Behörde gemessen am wahren wirtschaftlichen Gehalt willkürlich.

Vor diesem Hintergrund sei von einer Besteuerung der Verzichtsleistung zur Gänze abzusehen oder seien (zumindest) Investitionsaufwendungen in voller Höhe zu berücksichtigen. Zu diesem Zwecke seien sie zu schätzen. Dies betreffe sowohl den Wert des ursprünglichen Eigentumsanteiles als auch die Kosten zur Instandsetzung und -haltung.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben oder dahingehend abzuändern, dass Investitionsaufwendungen in voller Höhe anerkannt werden würden.

Über Anfrage des Bundesfinanzgerichtes teilte der Verfasser der Vereinbarung vom 24.06.2014, RA-X, mit Schreiben vom 20.06.2018 mit, die in Punkt I. verwendete Formulierung "*Zufolge Gegenstandslosigkeit dieses Rechtes*" habe ausschließlich einen grundbuchtechnischen Hintergrund, um mit der nachfolgenden Aufsandung die

Löschung der Dienstbarkeit durchführen zu können. Eine meritorische Dimension habe diese Formulierung nicht, sondern handle es sich dabei eben in Bezug auf Löschungen, Verzichte etc. um eine Standardformulierung.

Bezugnehmend auf die Anfrage des Bundesfinanzgerichtes vom 13.06.2018 gab der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 25.07.2018 bekannt, bei den im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Vorgang angefallenen Rechtsanwaltskosten von € 1.200,-- handle es sich um Kosten für die rechtsfreundliche Beratung und treuhändische Abwicklung der Ablösezahlung und schloss in diesem Zusammenhang ein Schreiben von RA-Y, vom 03.04.2014 bei. Gleichzeitig beantwortete der steuerliche Vertreter die Frage des Bundesfinanzgerichtes nach der Dauer des Dienstverhältnisses des Beschwerdeführers zur KG dahingehend, dieser sei immer mittätiger Gesellschafter der KG gewesen und in dieser Eigenschaft auch über die Gebietskrankenkasse sozialversichert gewesen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 zählen zu den sonstigen Einkünften 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).

Im vorliegenden Fall sind folgende Vereinbarungen von Relevanz:

- I. Vertrag vom 22.09.1987
- II. Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000
- III. Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 22.05.2006
- IV. Sacheinlagevertrag vom 21.12.2006
- V. Kaufvertrag vom 30.11.2012 (samt Nachtrag vom 25.02.2014)
- VI. Vereinbarung vom 24.06.2014

Die genannten Verträge werden nachstehend, abgesehen von der Vereinbarung vom 24.06.2014, nur auszugsweise wiedergegeben. Hinsichtlich des vollständigen Wortlautes wird auf die Verträge verwiesen.

- I. Der Vertrag vom 22.09.1987 trägt folgenden Text:

#### **“VERTRAG**

*welcher am unten angesetzten Tag zwischen Frau EB, geb. xy1923, Geschäftsfrau,  
Adresse1 sowie Herrn CB,  
geb. xy1949, Kfz-Mechanikermeister, wohnhaft ebendort, AB,  
geb. xy1952, Kfz-Mechanikermeister, wohnhaft ebendort und DB,  
geb. xy1956, Kfz-Mechanikermeister, wohnhaft ebendort, abgeschlossen und errichtet  
wurde wie folgt:*

I.

*EB ist zu einer Hälfte grundbürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft K samt dem darauf befindlichen Gebäude Adresse1.*

*Die andere Hälfte dieser Liegenschaft gehört grundbürgerlich noch dem, am xy1987 verstorbenen CB, dessen Liegenschaftshälfte aufgrund des Verlassenschaftsergebnisses A xx zu je 1/3, sohin in Ansehung der ganzen Liegenschaft zu je 1/6 Anteil auf die erbl. Söhne CB, AB und DB übergeht.*

*Der Erblasser hat in seinem Testament vom xy1983 verfügt, daß seine vier Kinder CB, AB, DB und FB, geb. xy1958, kaufm. Angestellter, Adresse2, die von ihnen derzeit bewohnten Wohnungen im 2. Obergeschoß im Hause Adresse1 in Form von Eigentumswohnungen erhalten sollen.*

*Da aufgrund interner, vor allem finanztechnischer Überlegungen aber auch hinkünftiger Gestaltungsmöglichkeiten die Begründung von Wohnungseigentum nicht geeignet erscheint, treffen die Vertragsparteien nachstehende Benützungsvereinbarungen:*

- a) *Frau EB sowie AB und DB räumen hiemit als Eigentümer bzw. Miteigentümer der Liegenschaft K für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz ihrer Miteigentumsanteile Herrn CB, geb. xy1949 das ausschliessliche und unentgeltliche Benützungsrecht an der im 2. Stock des Hauses Adresse1 nord-ostseitig gelegenen, von ihm bewohnten Wohnung, bestehend aus Diele, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Küche, Bad, WC, Abstellplatz, Kinderzimmer und zugeordnetem Balkon im Ausmass von rund 130 m<sup>2</sup> ein, wobei die Größenordnung dieser, ihm zur ausschließlichen und unentgeltlichen Benützung zustehenden Wohnung dem, von ihm übernommenen 1/6 Anteil der Liegenschaft entspricht.*
- b) *Weiters räumen EB sowie CB und AB hiemit als Eigentümer bzw. Miteigentümer der Liegenschaft K für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz ihrer Miteigentumsanteile Herrn DB, geb. xy1956 das ausschliessliche und unentgeltliche Benützungsrecht an der, im 2. Stock des Hauses Adresse1 ost-westseitig anschliessend an die Werkstatt gelegenen Wohnung, bestehend aus Wohnzimmer, Küche, Vorräum, Bad, WC, Schlafzimmer und Kinderzimmer im Ausmass von ca. 110 m<sup>2</sup> ein, wobei die Größenordnung dieser ihm, zur ausschliesslichen und unentgeltlichen Benützung zustehenden Wohnung dem, von ihm übernommenen 1/6 Anteil der Liegenschaft entspricht.*
- c) *Letztlich räumen EB sowie CB und DB als Eigentümer bzw. Miteigentümer der Liegenschaft K für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz ihrer Miteigentumsanteile Herrn AB, geb. xy1952 das ausschliessliche und unentgeltliche Benützungsrecht an der, im 2. Stock des Hauses Adresse1 ost-westseitig (mittlere Wohnung), gelegenen Wohnung, bestehend aus Wohnzimmer, Küche, Vorräum, Bad, WC, Schlafzimmer und Kinderzimmer im Ausmass von ca. 110 m<sup>2</sup> ein, wobei die Größenordnung dieser ihm, zur ausschliesslichen und unentgeltlichen Benützung zustehenden Wohnung dem, von ihm übernommenen 1/6 Anteil der Liegenschaft entspricht.*

*Dieses gegenseitig dem CB, dem AB und dem DB eingeräumte Wohnungsrecht geht im vollen Umfang auf die jeweiligen Erben der Berechtigten über.*

*Es wird jedoch ausdrücklich und unwiderruflich insoferne auf unbestimmte Zeit eingeräumt, als dieses ausschliessliche und unentgeltliche Wohnungsrecht an den vorzitierten Wohnungen mit der Gesellschaftereigenschaft des CB, des AB und des DB untrennbar gekoppelt ist.*

*Scheiden daher CB, AB oder DB aus welchem Grunde immer aus der "XY & Co.KG" oder deren, durch Umwandlung, Betriebseinbringung etc. entstehenden Rechtsnachfolgern aus, erlischt dieses ausschliessliche und unentgeltliche Benützungsrecht mit dem Zeitpunkt des Ausscheidens aus dieser Gesellschaft und deren Rechtsnachfolgern ersatzlos und ohne Anspruch auf Gegenleistung.*

*Das Benützungsrecht gilt daher auf unbestimmte Zeit für vereinbart.*

*Stirbt einer der Berechtigten und scheidet somit aus der Gesellschaft aus, ohne daß einer seiner Rechtsnachfolger Gesellschafter der Gesellschaft wird (sei es als Kommanditist oder als persönlich haftender Gesellschafter), haben dessen Erben keinen Anspruch auf weitere Ausübung des Benützungsrechtes.*

*Ob die derzeitigen Gesellschafter verpflichtet sind Erben eines verstorbenen Gesellschafters, in welcher Form immer, in die Gesellschaft aufzunehmen, regelt der Gesellschaftsvertrag in dessen jeweils geltenden Fassung.*

## II.

*Die Betriebskosten für die, der jeweiligen ausschliesslichen Benützung unterliegenden Räumlichkeiten sind von den jeweiligen Berechtigten zu bezahlen und werden, bis zu einer möglichen späteren anderweitigen einvernehmlichen Regelung von den Privatkonten der einzelnen Gesellschafter abgerechnet.*

## III.

*Sämtliche Vertragsparteien bestellen für die oben gegenseitig eingeräumten Benützungsrechte an der Liegenschaft K die Dienstbarkeit und erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, daß auf dieser Liegenschaft die Dienstbarkeit des unentgeltlichen Benützungsrechtes zugunsten des*

*CB , geb. xy1949,  
des AB , geb. xy1952 und  
des DB , geb. xy1956*

*im Sinne und Umfang dieses Vertrages einverleibt werden kann.  
[...]"*

II. Im Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000, abgeschlossen zwischen EB, CB, AB und DB einerseits und der "XY & Co. KG" andererseits, wird Folgendes festgehalten:

"[...]

ZWEITENS

Weiters wird festgehalten, dass im Zuge der Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung nach dem am xy1987 verstorbenen CB-sen. A xx BG-Y die dem Erblasser gehörige Hälfte von den Kindern CB, AB und DB je zu 1/3, somit in Ansehung der ganzen Liegenschaft zu 1/6 übernommen wurde.

Um eine Parifizierung der Liegenschaft zu vermeiden, haben sich die Miteigentümer für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz der K an den von ihnen bewohnten Wohnungen ausschliessliche Nutzungsrechte eingeräumt.

Danach steht CB und dessen Rechtsnachfolger das ausschliessliche und unentgeltliche Benützungsrecht an der im 2. Stock nord-ost-seitig gelegenen Wohnung zu.

DB besitzt für sich und seine Rechtsnachfolger das ausschliessliche und unentgeltliche Benützungsrecht an der im 2. Stock ost-west-seitig anschliessend an die Werkstatt gelegenen Wohnung, während AB für sich und seine Rechtsnachfolger das ausschliessliche und unentgeltliche Benützungsrecht an der im 2. Stock ost-west-seitig (mittlere Wohnung) besitzt.

Es wurde vereinbart, dass diese ausschliesslichen Nutzungsrechte mit der Gesellschaftereigenschaft untrennbar gekoppelt waren und somit ersatzlos erlöschen würden, falls die Nutzungsberechtigten oder deren Rechtsnachfolger nicht mehr Gesellschafter der "XY & Co. KG" sind.

Diese Vereinbarung der Parteien wird im Hinblick auf die künftigen unter den Vertragsparteien einvernehmlich vereinbarten Änderungen in der "XY & Co. KG" in folgender Weise abgeändert:

a)

C, A und DB räumen hiermit für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz der Liegenschaft K der Miteigentümerin EB auf deren Lebensdauer das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an der von ihr wie bisher bewohnten Wohnung im 1. Stock ein. Die Vertragsparteien vereinbaren für sich und ihre Rechtsnachfolger, dass Frau EB keine wie immer gearteten Betriebskosten für diese Wohnung zu tragen hat.

Da die Liegenschaft K mit diesem Sacheinlagevertrag gleichzeitig in die "XY & Co. KG" eingebbracht wird, erteilt sie zur grundbürgerlichen Sicherstellung dieses Rechtes ihre Einwilligung, dass auf der K die Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes für

EB geb. xy1923

einverleibt werden kann.

b)

Die dem CB, DB und dem AB zustehenden Nutzungsrechte werden nicht mehr an die Gesellschaftereigenschaft gekoppelt, sondern sind auf Lebensdauer des C und des AB vereinbart, während das Nutzungsrecht des DB nur bis zu dessen Pensionierung, mindestens aber bis zu seinem 60. Lebensjahr aufrecht bleibt.

Die Nutzungsrechte des C und des AB haben begrifflich den Umfang eines Wohnungsgebrauchsrechtes.

### **DRITTENS**

*Dies vorausgeschickt bringen DB geb. xy1956, CB geb. xy1949, AB geb. xy1952 und EB geb. xy1923 die im Punkt ERSTENS näher bezeichnete Liegenschaft K mit den zum Gutsbestand dieser Liegenschaft gehörigen Grundstücken mit allen Baulichkeiten im derzeitigen Bauzustand, sohin mit allen Rechten und Befugnissen, also so, wie die Übergeber die Übergabsliegenschaft bisher besessen und benützten und zu besitzen und zu benützen berechtigt waren, in die "XY & Co. KG" ein und diese erwirbt und übernimmt die Liegenschaft in ihr grundbürgerliches Eigentum.*

### **VIERTENS**

*Die Übergabe und Übernahme des Übergabsobjektes in den Besitz und Genuss der Übernehmerin erfolgte bereits am 1.4.2000 und gingen von diesem Tage angefangen Gefahr und Zufall des Besitzes aber auch alle Besitzvorteile auf die "XY & Co. KG" über.*

### **FÜNFTENS**

*Für eine bestimmte Eigenschaft oder Beschaffenheit der eingebrachten Liegenschaft leisten die Übergeber keine Gewähr, wohl aber dafür, dass diese nicht anders belastet ist, als es sich aus dem diesem Vertrag unter Beilage A) angeschlossenen Grundbuchsatz über die eingebrachte Liegenschaft ergibt.*

*Die "XY & Co. KG" übernimmt weiters alle auf der Liegenschaft K eingetragenen Grunddienstbarkeiten und Reallasten, insbesondere auch die Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten der EB und die oben näher bezeichneten Nutzungsrechte des C, A und DB in ihre fernere Duldungspflicht."*

III. Im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 22.05.2006, abgeschlossen zwischen der "XY & Co. KG", als Verkäuferin einerseits und GB als Käuferin andererseits und den weiteren Beteiligten (EB, CB, AB, DB und HB) heißt es:

#### **"I. KAUFOBJEKT UND RECHTSVERHÄLTNISSE**

*(1) Die XY & Co. KG ist Eigentümerin der Liegenschaft K mit den Grundstücken xx und yy samt Wohn- und Werkstattengebäude B mit folgendem Grundbuchdatenstand [...]*

*(3) Der Sachverständige U hat im Auftrag der Liegenschaftseigentümerin das Nutzwertgutachten vom 22.3.2006 erstellt.*

*Entsprechend diesem Gutachten bestehen folgende selbständige Wohnungseigentumseinheiten:*

*[...]*

*c) eine selbständige Wohnung im ersten Obergeschoss W 3*

*[...]*

*f) eine selbständige Wohnung im zweiten Obergeschoss W 6*

*[...]*

(4) Die zum Erwerb des Wohnungseigentums erforderlichen Mindestanteile betragen laut Berechnung des Sachverständigen U:

[...]

c) Wohnung W 3 234/6.104

[...]

f) Wohnung W 6 250/6.104

[...]

(5) Gegenstand dieses Vertrags ist der Verkauf der Wohnung W 3 an Frau GB somit der Verkauf des zum Erwerb des Wohnungseigentums an der Wohnung W 3 erforderlichen Mindestanteils, also der 234/6.104 Anteile der Liegenschaft K, und die Begründung des Wohnungseigentums an allen vorgenannten Wohnungseigentumseinheiten.

[...].

## II. KAUFVEREINBARUNG

Die Verkäuferin XY & Co. KG verkauft und übergibt hiemit 234/6.104 Anteile der Liegenschaft K [...] an die Käuferin Frau GB und diese kauft diese Liegenschaftsanteile von der Verkäuferin.

Die Verkäuferin XY & Co. KG bleibt demnach zu 5.870/6.104 ideellen Anteilen Liegenschaftseigentümerin.

[...]

## XIII. WOHNUNGSEIGENTUMSVEREINBARUNG

(1) Grundlage der Wohnungseigentumsvereinbarung ist das Nutzwertgutachten des Sachverständigen U vom 22.3.2006 [...].

(2) Die Verkäuferin XY & Co. KG und die Käuferin Frau GB vereinbaren hiemit die Begründung von Wohnungseigentum [...] wie folgt:

(3) Wohnungseigentum an der Wohnung W 3 [...]

(4) Wohnungseigentum an den übrigen Wohnungseigentumseinheiten:

Die Käuferin Frau GB räumt hiemit für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum ihrer Liegenschaftsanteile der XY & Co. KG und deren Rechtsnachfolgern im Eigentum von [...] ein.

e) 250/6.104 Anteilen das Wohnungseigentum an der Wohnung W 6

[...]

ein.

(5) Die Vertragsparteien erklären wechselseitig die Annahme des ihnen eingeräumten Wohnungseigentums.

[...]

(8) Im übrigen gelten für alle Rechte und Pflichten der Wohnungseigentümergemeinschaft untereinander und im Verhältnis zu dritten Personen, insbesondere hinsichtlich der Benützung und der Aufteilung der Aufwendungen der Vertragsliegenschaft, die Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, sodass:

- a) die Nutzung der einzelnen Wohnungseigentumseinheiten und die Veräußerung oder Belastung der einzelnen Wohnungseigentumseinheiten nur den betreffenden Wohnungseigentümern gebührt, und die einzelnen Wohnungseigentümer verpflichtet sind, ihre Wohnungseigentumseinheiten und die dafür bestimmten Einrichtungen, insbesondere die Strom- und Wasserleitungen und die Beheizungs- und sanitären Anlagen auf ihre Kosten so zu warten und instand zu halten, dass den übrigen Wohnungseigentümern kein Nachteil erwächst,
  - b) die Nutzung der Allgemeinteile der Liegenschaft allen Liegenschaftsmiteigentümern gebührt,
  - c) die gesonderten Kosten und Aufwendungen der einzelnen Wohnungseigentumseinheiten von den einzelnen Wohnungseigentümern zu tragen sind, und
  - d) die Allgemeinkosten und Aufwendungen der Liegenschaft von den Wohnungseigentümern im Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile zu tragen sind.
- [...]

#### XIV. BENÜTZUNGSRECHTE UND WOHNUNGSRECHT

[...]

(5) Alle Beteiligten stellen fest, dass sich:

[...]

c) das Benützungsrecht des AB nur auf die Wohnung W 6

[...]

bezieht, wogegen die übrigen Wohnungseigentumseinheiten von diesen Rechten nicht betroffen sind.

(6) Die Beteiligten stimmen der Lösung ihrer vorgenannten Benützungs- bzw. Wohnungsgebrauchsrechte wie folgt zu:

[...]

c) AB hinsichtlich aller Wohnungseigentumseinheiten außer der Wohnung W 6 [...]

#### XVI. ZUSTIMMUNG ZUR GRUNDBUCHEINTRAGUNG

Die Vertragsparteien und die weiteren Beteiligten stimmen zu, dass aufgrund dieses Vertrags auf der Liegenschaft K folgende Eintragung vorgenommen werden kann:

1) Die Eintragung des Wortes WOHNUNGSEIGENTUM

[...]

3) Auf den restlichen 5.870/6.104 Anteilen der XY & Co. KG (FN-xxx) die Unterteilung in die nachgenannten Anteile und auf den betreffenden Anteilen die Einverleibung des Wohnungseigentums an den jeweiligen Wohnungseigentumseinheiten wie folgt:

[...]

e) 250/6.104 Anteile samt Wohnungseigentum an der Wohnung W 6

[...]

6) Die Einverleibung der Lösung des in C-LNR 12 eingetragenen unentgeltlichen Benützungsrechts gem. Vertrag vom 22.9.1987 für AB in Ansehung aller Anteile mit Ausnahme der 250/6.104 Anteile samt Wohnungseigentum an der Wohnung W 6.

[...]“

IV) Der Sacheinlagevertrag vom 21.12.2006, abgeschlossen zwischen der "XY & Co. KG" (FN-xxx) und der "XY-GmbH" (FN-yyy) weist folgenden Inhalt auf:

"[...]

### III. VERTRAGSGEGENSTAND

*Gegenstand dieses Sacheinlagevertrages ist der Betrieb der XY & Co. KG mit dem Sitz in der politischen Gemeinde-O laut Einbringungsbilanz zum 31.10.2006 als Gesamtsache mit allen Aktiven einschließlich der mangels Anschaffungskosten in der Bilanz nicht aufscheinenden Rechte und einschließlich aller Passiven.*

### IV. EINBRINGUNGSVEREINBARUNG

*Die XY & Co KG bringt hiemit ihren gesamten Betrieb mit allen Aktiven und Passiven auf Grundlage der diesem Vertrag als Beilage angeschlossenen Einbringungsbilanz zum 31.10.2006 in die XY-GmbH ein und die XY-GmbH übernimmt dieses Unternehmen und erklärt die Vertragsannahme [...]*

### VII. EINBRINGUNGSSTICHTAG

(1) Als Einbringungsstichtag bestimmen die Vertragsparteien den 31.10.2006.

[...]

### VIII. UMFANG DER EINBRINGUNG

*Mit dem Einbringungsstichtag gehen alle mit dem einbringungsgegenständlichen Betrieb zusammenhängenden Rechte, Nutzen, Pflichten und Verbindlichkeiten der nunmehr aufgelösten Kommanditgesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft XY-GmbH über, dies gilt insbesondere für:*

[...]

5. Die nunmehr aufgelöste XY & Co. KG ist grundbürgerliche Eigentümerin:

[...]

j) der 250/6104 Anteile der Liegenschaft K verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung W 6

[...]

*Gegenstand der Einbringung sind daher auch die unter lit. a) – n) genannten Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile.*

*Zu den auf der Liegenschaft eingetragenen Grundbuchlasten wird vereinbart bzw. erklärt:*

1. die XY-GmbH übernimmt die auf den Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen eingetragenen Dienstbarkeiten laut beigeschlossenen Grundbuchsäusserungen zur weiteren Duldung [...]"

(Anmerkung: Das Eigentumsblatt weist u.a. folgende Eintragung auf:

“12 ANTEIL: 250/6104

XY & Co. KG (FN-xxx)

ADR: Adresse1

a xx/2001 Sacheinlagevertrag 2000-12-22 Eigentumsrecht

b yy/2006 Rangordnung für die Veräußerung bis 2007-05-23

c xy/2006 Wohnungseigentum an Wohnung W 6“

Im Lastenblatt findet sich u.a. folgende Eintragung:

“12 auf Anteil B-LNR 12

a zz/1988

*DIENSTBARKEIT des unentgeltlichen Benützungsrechtes gem*

*Vertrag 1987-09-22 für*

*AB geb xy1952“)*

V. Im Kaufvertrag vom 30.11.2012, abgeschlossen zwischen der XY-GmbH (FN-yyy) als Verkäuferin einerseits und der S-GmbH (FN-zzz) als Käuferin andererseits, halten die Vertragsparteien Folgendes fest:

**“1. VERTRAGSGEGENSTAND:**

*1.1. Die VERKÄUFERIN ist gemäß Grundbuchsstand Eigentümerin folgender Liegenschaft: K [...]*

**2. KAUF- UND GRUNDBUCHSERKLÄRUNG:**

*2.1. Die VERKÄUFERIN verkauft und übergibt und die KÄUFERIN kauft und übernimmt von der Erstgenannten die unter Vertragspunkt I. angeführte Liegenschaft K (inklusive des Projektes „I“) samt Zubehör betreffend*

*[...]*

*B-LNR 12, Anteil 250/6104 mit WE an Wohnung W 6*

*[...]*

*und zwar mit allen Rechten und Pflichten, mit welchen die VERKÄUFERIN die Kaufobjekte samt Zubehör bisher besessen und benutzt hat oder doch zu besitzen und benutzen berechtigt gewesen ist [...]*

**3. ÜBERGABE und HAFTUNG:**

*[...]*

*3.2. Die VERKÄUFERIN haftet nicht für eine bestimmte Eigenschaft, Beschaffenheit oder Ertragsfähigkeit der Kaufobjekte samt Zubehör, sondern nur für deren Geldlastenfreiheit und Freiheit von Rechten Dritter. Davon ausgenommen sind jedoch die bestehenden Grundbuchslasten C-LNR 1a, 9a, 10a, 11a, 12a und 13a, welche von der KÄUFERIN in ihre weitere Duldungs- und Erfüllungsverpflichtung übernommen werden.*

*3.3. Weiters nimmt die KÄUFERIN zur Kenntnis, dass bei der Errichtung des „I“ auf den Vertragsgrundstücken die vorhandenen Wohnungen W 2, 3, 5, 6 und 7 weiterhin in deren Umfang bestehen bleiben und die Buchberechtigten keinerlei Kosten für die Errichtung des „I“ zu tragen haben. Allerdings haben die Buchberechtigten mit Bezugsfertigstellung der geplanten Neubauwohnungen die künftigen Benützungskosten für Allgemeinflächen anteilig im Verhältnis des jeweiligen Nutzwertes der Wohnung mitzutragen.“*

VI. Die Vereinbarung vom 24.06.2014 lautet:

**“VEREINBARUNG**

*abgeschlossen zwischen Firma S-GmbH, FN-zzz mit dem Sitz in Adresse3 einerseits sowie Herrn AB, geb. xy1952, wohnhaft Adresse4, andererseits wie folgt:*

I.

*Auf den 250/6104-Anteilen an der Liegenschaft K, Gerichtsbezirk-Y, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an W 6, B-LNR 12 ist ob*

*C-LNR 12a, zz/1988*

*die DIENSTBARKEIT des unentgeltlichen Benützungsrechtes gem*

*Vertrag 1987-09-22 für*

*AB geb xy1952*

*einverleibt.*

*Zufolge Gegenstandslosigkeit dieses Rechtes verzichtet hiermit Herr AB, geb. xy1952 auf die vorgenannte DIENSTBARKEIT des unentgeltlichen Benützungsrechtes und erteilt seine ausdrückliche Einwilligung zur Einverleibung der Löschung der DIENSTBARKEIT des unentgeltlichen Benützungsrechtes ob den 250/6104-Anteilen an der Liegenschaft K, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an W 6.*

II.

*Die Vertragsparteien vereinbaren hiermit die Zahlung eines Ablösebetrages von € 420.000,-- (in Worten: vierhundertzwanzigtausend Euro) durch die S-GmbH an Herrn AB, und ist dieser Betrag von Euro 420.000,-- in zwei Teilbeträgen von jeweils 50%, sohin EUR 210.000,--, bis längstens 31. Juli 2014 sowie die weiteren 50%, sohin EUR 210.000,-- bis längstens 31. August 2014 abzugsfrei über RA-X als Treuhänder der S-GmbH an Herrn AB zu überweisen. Die Ausfolgung dieser beglaubigt unterfertigten Vereinbarung an den Treuhänder erfolgt Zug um Zug nach Überweisung des ersten Teilbetrages von EUR 210.000,-- an Herrn AB.*

*Die Löschung des Benützungsrechtes erfolgt erst nach Ertrag des gesamten Ablösebetrages auf dem Treuhandkonto von RA-X verbunden mit der Sicherstellung, dass der Auszahlung des Ablösebetrages nach Einverleibung der Löschung des Benützungsrechtes nichts mehr entgegensteht. Diese Auszahlung hat binnen 3 Werktagen ab der Löschung des Nutzungsrechtes zu erfolgen.*

III.

*Die Vertragsparteien vereinbaren die Schriftform für diese Vereinbarung, sodass mündliche Nebenabreden ungültig sind; dasselbe gilt für das allfällige Abgehen von der vereinbarten Schriftform. Diese Vereinbarung geht mit allen Rechten und Pflichten auf die beiderseitigen Rechtsnachfolger über. Die Vertragsparteien verzichten, aus welchem Rechtsgrund auch immer, diese Löschungserklärung/Vereinbarung anzufechten und nehmen sie gegenseitig diesen Verzicht zur Kenntnis und an. Alle mit dieser Vereinbarung verbundenen Gebühren und Kosten sind von der S-GmbH allein zu zahlen, hingegen hat Herr AB die auf den Ablösebetrag entfallende Steuer nach § 29 Z 3 EStG sowie die Kosten seiner rechtsfreundlichen Beratung allein zu tragen.“*

Vorweg ist festzuhalten, dass das vorliegende Verfahren dadurch gekennzeichnet ist, dass der Beschwerdeführer mehrmals seinen Standpunkt ändert.

So vertritt er im Schreiben vom 03.08.2015 die Auffassung, als Anschaffungskosten für das Wohnungsgebrauchsrecht sei der Sachwert der Wohnung heranzuziehen. Ausgehend von dem im Sachverständigengutachten Ing. Z diesbezüglich festgestellten Wert seien die Anschaffungskosten mit € 271.000,-- in Ansatz zu bringen. In der Beschwerde vom 08.01.2016 bringt er demgegenüber vor, maßgebend sei der Ertragswert der Wohnung. Unter Zugrundelegung des Sachverständigengutachtens Ing. Z errechne sich dieser mit € 151.000,--. Auf etwa diese Größenordnung beliefen sich auch die Aufwendungen für die Investitionen, die er in die Wohnung getätigt hätte. Als Anschaffungskosten sei daher ein Betrag von € 151.000,-- anzusetzen. In dem zuletzt eingebrachten Schriftsatz vom 07.07.2017 beantragt der Beschwerdeführer in seinem Eventualbegehren - ohne dazu eine konkrete Zahl zu nennen - Investitionsaufwendungen in voller Höhe zu berücksichtigen, wobei er darunter den Wert des ursprünglichen Eigentumsanteiles und die Kosten der Instandsetzung und -haltung subsumiert.

Dasselbe gilt auch für die Frage, ob der in Rede stehende Vorgang grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegt. In der Einkommensteuererklärung 2014 samt erläuterndem Schreiben vom 03.08.2015 erklärt der Beschwerdeführer aus dem gegenständlichen Vorgang selbst Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 (im Vertrag vom 24.06.2014 hatte er sich gegenüber seinem Vertragspartner verpflichtet, die auf den Ablösebetrag entfallende Steuer nach § 29 Z 3 EStG zu übernehmen). Auch in der Beschwerde vom 08.01.2016 gesteht der Beschwerdeführer zu, dass der Vorgang eine Besteuerung auslöst, wobei er in diesem Schreiben sogar ausdrücklich darauf hinweist, es sei nie bestritten worden, dass die Ablösesumme einer Steuerpflicht unterliege. Ebenso geht er auch im Vorlageantrag vom 13.05.2016 von einer grundsätzlichen Steuerpflicht aus. In seiner letzten Eingabe vom 07.07.2017 rückt er hingegen von seiner bisher vertretenen Meinung ab, stellt die Steuerpflicht in Frage und beantragt in seinem Hauptbegehren von der Besteuerung der Verzichtsleistung zur Gänze abzusehen.

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass

- der Beschwerdeführer nach seinem am xy1987 verstorbenen Vater, CB, Erbe von 1/6 Anteil der Liegenschaft K war,
- die Miteigentümer dieser Liegenschaft (1/2 Anteil stand im Eigentum der Mutter des Beschwerdeführers, EB, je 1/6 im Eigentum des Beschwerdeführers und dessen Brüder CB und DB) mit Vertrag vom 22.09.1987 eine Benützungsvereinbarung dahingehend geschlossen haben, dass die Mutter und die Brüder dem Beschwerdeführer das ausschließliche und unentgeltliche Benützungsrecht an der im 2. Stock des Hauses Adresse1 ost-westseitig gelegenen Wohnung eingeräumt haben, wobei die Dienstbarkeit des unentgeltlichen Benützungsrechtes im Grundbuch einverleibt wurde,
- der Beschwerdeführer und die anderen Miteigentümer die Liegenschaft K mit Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000 in die "XY & Co. KG" eingebracht haben,

- mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 22.05.2006 an dem auf der Liegenschaft K befindlichen Gebäude Wohnungseigentum begründet wurde, wobei der mit dem Benützungsrecht des Beschwerdeführers belasteten Wohnung 250/6.104 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft zugeordnet wurden und diese Wohnung die Bezeichnung W 6 erhielt,
- die "XY & Co. KG" mit Sacheinlagevertrag vom 21.12.2006 ihren gesamten Betrieb mit allen Aktiven und Passiven (sohin auch mit ihren Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft K) in die "XY-GmbH" eingebracht hat,
- nach einer erfolglos verlaufenen Zwangsversteigerung die "XY-GmbH" ihre Miteigentumsanteile an der Liegenschaft K mit Kaufvertrag vom 30.11.2012 samt Nachtrag vom 25.02.2014 an die S-GmbH, Adresse3, verkauft hat,
- die S-GmbH dem Beschwerdeführer gemäß Vereinbarung vom 24.06.2014 für den Verzicht auf das unentgeltliche Wohnungsbenützungsrecht einen Betrag von € 420.000,-- gezahlt hat.

Außer Streit steht ferner, dass

- der Beschwerdeführer an der "XY & Co. KG" bis 31.03.2000 mit 23,5 % und ab 01.04.2000 mit 49 % beteiligt war und während der Dauer des Gesellschaftsverhältnisses jeweils als Dienstnehmer der KG tätig war (hinsichtlich des Beteiligungsverhältnisses siehe die Eingabe von Stb. an die Abgabenbehörde vom 27.06.2001).
- der Beschwerdeführer an der mit Gesellschaftsvertrag vom 04.12.2006 gegründeten "XY-GmbH" mit 49 % beteiligt war (CB hielt 51 % der Anteile) und mit notariellem Abtretungsvertrag vom 28.12.2006 seine Gesellschaftsanteile an CB abtrat und aus der GmbH ausschied (siehe dazu die Eintragungen im Firmenbuch (FN-yyy) und die dort abrufbaren Urkunden).

Streit herrscht zwischen den Parteien, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe die aufgrund der Vereinbarung vom 24.06.2014 geleistete Ablösezahlung beim Beschwerdeführer zu steuerpflichtigen Einkünften führt.

Die Abgabenbehörde hat die von der S-GmbH geleistete Ablösese summe von € 420.000,-- als steuerpflichtige Einnahmen qualifiziert und nach Abzug von Werbungskosten in Höhe von € 1.200,-- (Rechtsanwaltskosten) den Betrag von € 418.800,-- als Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 der Einkommensteuer unterzogen.

Das Gericht folgt dieser Beurteilung. Dies aus nachstehenden Gründen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung iSd zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. VwGH 23.05.2000, 95/14/0029, VwGH 03.07.2003, 99/15/0003 u.a.)

Die Frage, ob das Entgelt für den Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht der Steuerpflicht unterliegt, war bereits wiederholt Thema in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. So hat das Höchstgericht in seiner Rechtsprechung dargetan, dass das Entgelt für die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes eine Besteuerung gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 auslöst, weil ein Tun, Dulden bzw. Unterlassen gegen Entgelt vorliege, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt werde (vgl. VwGH 23.05.2000, 95/14/0029, VwGH 15.12.2010, 2005/13/0134, VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0067). Dieselbe Ansicht vertritt der Gerichtshof auch zur Leistung eines Entgelts für die Aufgabe eines Vorkaufsrechtes (vgl. VwGH 03.07.2003, 99/15/0003).

Nichts anderes gilt aber für das gegenständliche Wohnungsgebrauchsrecht, das gleichfalls unter die höchstpersönlichen Rechte einzureihen ist. Gemäß Vereinbarung vom 24.06.2014 erhielt der Beschwerdeführer im Jahr 2014 von der S-GmbH für den Verzicht auf das ihm zustehende, im Grundbuch auf den 250/6104-Anteilen an der Liegenschaft K (untrennbar verbunden mit dem Wohnungseigentum an W 6) einverleibte unentgeltliche Benützungsrecht laut Vertrag vom 22.09.1987, C-LNR 12a zz/1988, einen Ablösebetrag von € 420.000,--. Die Aufgabe des Wohnungsgebrauchsrechtes durch den Beschwerdeführer stellt ein Unterlassen gegen Entgelt dar, durch das der S-GmbH ein wirtschaftlicher Vorteil (Lastenfreistellung der Liegenschaft) verschafft wird.

Im Erkenntnis vom 31.01.2018, Ro 2017/15/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof auch ausdrücklich ausgesprochen, dass der entgeltliche Verzicht auf ein Wohnungsgebrauchsrecht zu Einkünften aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 führt.

Das Entgelt für den Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht unterliegt mit dem Betrag von € 418.800, -- der Einkommensteuer.

Der Auffassung des Beschwerdeführers, wonach eine Besteuerung in der angeführten Höhe mit der Rechtslage nicht im Einklang steht bzw. diese überhaupt ein Absehen von der Besteuerung gebietet, vermag sich das Gericht nicht anzuschließen.

Der Beschwerdeführer wendet in diesem Zusammenhang ein, die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes sei nicht ohne Gegenleistung erfolgt. Als diesbezügliche Gegenleistung führt er in seinem Schreiben vom 03.08.2015 zunächst die Aufgabe seines Miteigentumsanteils an der Liegenschaft K an, in der Beschwerde vom 08.01.2016 benennt er als Gegenleistung demgegenüber die von ihm in die Wohnung getätigten Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen, in seiner letzten Eingabe vom 07.07.2017 bezeichnet er als Gegenleistung schließlich das aufgegebene Eigentumsrecht **und** die getätigten Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen.

Wenn der Beschwerdeführer in der Einbringung seines Miteigentumsanteils an der Liegenschaft K in die "XY & Co. KG" gemäß Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000 einen Tausch Miteigentumsanteil gegen Wohnungsgebrauchsrecht erblickt, so vermag das Gericht diese Ansicht nicht zu teilen. Ein derartiger Tausch liegt nicht vor. Von der KG

wurde dem Beschwerdeführer **kein** Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt. Zum Zeitpunkt der Einbringung des Miteigentumsanteils an der Liegenschaft in die KG hatte dieser das Wohnungsgebrauchsrecht bereits schon.

Was die Einräumung des Wohnungsbenützungsrechtes anlangt, stellt sich die Situation wie folgt dar:

Mit Vertrag vom 22.09.1987 schlossen die Miteigentümer der Liegenschaft K eine Benützungsvereinbarung u.a. dahingehend, dass EB, CB und DB dem Beschwerdeführer das ausschließliche und unentgeltliche Benützungsrecht an der im 2. Stock des Hauses Adresse1 ost-westseitig gelegenen Wohnung (mittlere Wohnung) einräumten. Dieses Nutzungsrecht wurde an die Gesellschaftereigenschaft des Beschwerdeführers bzw. dessen Rechtsnachfolger gekoppelt. Das unentgeltliche Benützungsrecht wurde im Grundbuch einverleibt.

Mit Sacheinlagevertrag vom 22.12.2000 wurde das dem Beschwerdeführer mit Vertrag vom 22.09.1987 eingeräumte Benützungsrecht an der Wohnung dahingehend modifiziert, dass es nicht mehr an die Gesellschaftereigenschaft gekoppelt ist, sondern dem Beschwerdeführer auf Lebenszeit eingeräumt wurde. Gleichzeitig wurde festgelegt, dass das Nutzungsrecht des Beschwerdeführers begrifflich den Umfang eines Wohnungsgebrauchsrechtes hat. Dies erfolgte durch eine Vereinbarung der Miteigentümer d.h. das dem Beschwerdeführer mit Vertrag vom 22.09.1987 eingeräumte Nutzungsrecht wurde von den Miteigentümern zunächst abgeändert und **erst im Anschluss daran** wurde die Liegenschaft K in die "XY & Co. KG" eingebracht. Dies ergibt sich klar und eindeutig aus den Bestimmungen des Vertrages vom 22.12.2000. So weist der Vertragsverfasser in Punkt ZWEITENS zunächst mit näheren Ausführungen auf den Vertrag vom 22.09.1987 hin und fährt anschließend wie folgt fort: "*Diese Vereinbarung der Parteien wird ..... in folgender Weise abgeändert: .....*". In Punkt DRITTENS betont er noch einmal die vorangegangene erfolgte Abänderung des Wohnungsbenützungsrechtes, indem er diesen Vertragspunkt mit den Worten "*Dies vorausgeschickt ....*" beginnt. Gemäß diesem Vertragspunkt bringen die Miteigentümer DB, CB, AB und EB die Liegenschaft K mit den zum Gutsbestand dieser Liegenschaft gehörigen Grundstücken mit allen Baulichkeiten im derzeitigen Bauzustand, sohin mit allen Rechten und Befugnissen, also so wie die Übergeber die Übergabsliegenschaft bisher besaßen und benutztten und zu besitzen und zu benützen berechtigt waren, in die "XY & Co. KG" ein und diese erwirbt und übernimmt die Liegenschaft in ihr grundbücherliches Eigentum. Gemäß Punkt FÜNFTENS des Vertrages verpflichtet sich die "XY & Co. KG" alle auf der Liegenschaft K eingetragenen Grunddienstbarkeiten und Reallasten, insbesondere u.a. auch das im Vertrag näher bezeichnete Nutzungsrecht des AB in ihre Duldungspflicht zu übernehmen.

Das bedeutet, dass die "XY & Co. KG" mit der Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes an den Beschwerdeführer nichts zu tun hatte, sondern sich lediglich verpflichtet hat, das dem Beschwerdeführer mit Vertrag vom 22.09.1987 eingeräumte und von den Miteigentümern **vor** Einbringung der Liegenschaft modifizierte,

auf der Liegenschaft lastende Wohnungsgebrauchsrecht zu übernehmen. Von einem Tausch Eigentumsrecht gegen Wohnungsgebrauchsrecht kann keine Rede sein.

Desgleichen können auch die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Investitionen in die Wohnung nicht als Gegenleistung für das Wohnungsgebrauchsrecht angesehen werden.

Im Zusammenhang mit den von ihm behaupteten Investitionen wendet der Beschwerdeführer im gegenständlichen Verfahren wiederholt ein, er habe einen Rohbau übernommen. So führt er in seinem Schreiben vom 03.08.2015 aus, die Miteigentümer (mithin auch er) hätten die damals zugewiesenen Wohnungen im Rohbaustand übernommen und im Laufe der Zeit mit erheblichen Eigenmitteln saniert, ausgebaut und fertiggestellt. In der Beschwerde vom 08.01.2016 spricht er davon, er hätte ursprünglich lediglich einen Rohbau ohne Sanitär- bzw. Elektroinstallationen übernommen und diesen sukzessive ausgebaut. Im Vorlageantrag vom 13.05.2016 bringt er vor, er hätte im Erbwege lediglich einen Rohbau übernommen und die Wohnung mit erheblichen Mitteln und auf eigene Kosten ausgebaut. In seiner Eingabe vom 07.07.2017 betont er noch einmal, er habe einen Rohbau übernommen und daraus eine für sich samt 5 köpfiger Familie taugliche Wohnung geschaffen.

Dieser Aussage des Beschwerdeführers vermag das Gericht nicht zu folgen, steht sie doch im Widerspruch zur Aktenlage und zu seinen eigenen Aussagen. So wird im Vertrag vom 22.09.1987 festgehalten, dass der Erblasser in seinem Testament vom 2.8.1983 verfügt hat, dass seine vier Kinder CB, AB, DB und FB die von ihnen **derzeit bewohnten** Wohnungen im 2. Obergeschoss im Hause Adresse1 in Form von Eigentumswohnungen erhalten sollen. Daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt, in dem ihm von den Miteigentümern das Benützungsrecht an der in Rede stehenden Wohnung eingeräumt wurde, bereits in dieser Wohnung gewohnt hat. Um einen Rohbau kann es sich folglich nicht gehandelt haben, ist doch ein Rohbau erfahrungsgemäß für Wohnzwecke nicht benutzbar. Dass der Beschwerdeführer in der gegenständlichen Wohnung bereits gewohnt hat, ergibt sich auch aus der Präambel des Vertrages, in der die Wohnanschrift des Beschwerdeführers mit "**wohnhaft ebendorf**" (gemeint im Hinblick an die voranstehend angeführte Adresse1) angegeben wird. Dass sich die Wohnung im Zeitpunkt der Einräumung des Wohnungsbenützungsrechtes nicht im Rohbauzustand befunden hat, gesteht der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Einvernahme am 07.04.2016 auch selbst ausdrücklich zu, indem er erklärt, es habe sich zum Zeitpunkt des Erbanfalles im Jahr 1987 um eine bewohnbare Wohnung gehandelt.

Zu den vom Beschwerdeführer vorgebrachten Investitionen ist Folgendes festzuhalten:

Im Vertrag vom 22.12.2000, in dem das dem Beschwerdeführer mit Vereinbarung vom 22.09.1987 eingeräumte Benützungsrecht der Wohnung eine Modifikation dahingehend erfahren hat, dass ihm die Miteigentümer ein Nutzungsrecht auf Lebenszeit einräumten, wurde gleichzeitig festgehalten, dass das Wohnungsnutzungsrecht begrifflich den Umfang eines Wohnungsgebrauchsrechtes hat.

Was die Kostentragung bei einem Wohnungsgebrauchsrecht anlangt, gilt es auf die Bestimmung des § 508 ABGB zu verweisen. Danach ist der Eigentümer verpflichtet, alle ordentlichen und außerordentlichen, auf der Sache haftenden Lasten zu tragen, und sie auf seine Kosten in gutem Stande zu erhalten. Nur wenn die Kosten denjenigen Nutzen übersteigen, der dem Eigentümer übrig bleibt, muß der Berechtigte den Überschuß tragen, oder vom Gebrauche abstehen.

Wie der OGH in seiner Rechtsprechung dargetan hat, ist die Regel des letzten Satzes im § 508 ABGB bei einem zu Versorgungszwecken begründeten Wohnungsrecht als schlüssig abbedungen anzusehen (vgl. RIS-Justiz RS0011771). Bei einem Wohnungsgebrauchsrecht mit Unterhaltscharakter muss der Eigentümer der dienstbaren Sache die Kosten der Instandhaltung ohne Einschränkung tragen, soweit dies zur Erreichung des Zwecks der Dienstbarkeit erforderlich ist. Dem Berechtigten muss der zum Zeitpunkt der Einräumung der Dienstbarkeit bestehende (Ausstattungs-)Standard gewahrt bleiben. Eine Verbesserung muss der Eigentümer jedoch nicht ohne Weiteres vornehmen. Beim Ausstattungsstandard ist jedoch auf geänderte allgemeine Auffassungen über den durchschnittlichen Komfort in Wohnungen von der Art der konkreten Dienstbarkeitswohnung Rücksicht zu nehmen; deshalb stellt eine zeitgemäße Adaptierung nicht notwendigerweise eine Verbesserung, sondern eine vom Eigentümer zu tragende Maßnahme zur ordnungsgemäßen Weiterbenutzung der Wohnung dar (vgl. Memmer in Kletecka/Schauer ABGB-ON § 508 Rz 12, 13; Hofmann in Rummel ABGB<sup>3</sup> § 508 Rz 2, jeweils mit Hinweisen auf die angeführte Judikatur des OGH).

Sollte also der Beschwerdeführer nach der Einräumung des Benützungsrechtes der Wohnung im Jahr 1987, in dem eine bewohnbare Wohnung vorlag und in der er zu diesem Zeitpunkt auch bereits gewohnt hat, Investitionen in die von ihm benutzte Wohnung getätigt haben (einen Nachweis dafür vermochte der Beschwerdeführer nicht zu erbringen), so war er nicht verpflichtet, die Kosten für diese Investitionen zu tragen.

Die Bestimmung des § 508 ABGB stellt dispositives Recht dar. Dass die Miteigentümer anlässlich der Einräumung des Nutzungsrechtes der Wohnung an den Beschwerdeführer im Jahr 1987 eine Regelung dahingehend getroffen hätten, dass er als Gegenleistung dafür die Erhaltungspflicht der Wohnung übernimmt, dafür bietet der Vertrag vom 22.09.1987 keinen Anhaltspunkt. Im Vertrag ist vielmehr ausdrücklich davon die Rede, dass die Miteigentümer dem Beschwerdeführer das ausschließliche und **unentgeltliche** Benützungsrecht einräumen. Dass von den Vertragsparteien die **Unentgeltlichkeit** gewollt war, spiegelt sich auch noch einmal in der Aufsandungserklärung wider, in der sämtliche Vertragsparteien ihre ausdrückliche Einwilligung erteilen, dass auf der Liegenschaft die Dienstbarkeit des **unentgeltlichen** Benützungsrechtes zugunsten des Beschwerdeführers im Grundbuch einverleibt wird, was auch so geschehen ist. Dass die Kostentragung Thema beim Abschluss des Vertrages vom 22.09.1987 war, zeigt sich am Umstand, dass hinsichtlich der Betriebskosten eine eigene Bestimmung in den Vertrag aufgenommen wurde. Die Kostentragung war im Übrigen auch noch einmal Thema bei der Modifizierung der eingeräumten Nutzungsrechte vor Einbringung der Liegenschaft in die "XY & Co.

KG“ . So wurde im Rahmen der Modifizierung der bislang bestehenden Nutzungsrechte der Mutter des Beschwerdeführers das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an der von ihr bisher bewohnten Wohnung eingeräumt, wobei sie von der Tragung der Betriebskosten befreit wurde. Im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 22.05.2006 wurden hinsichtlich der Tragung von Aufwendungen die Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 für maßgeblich erklärt (vgl. Pkt. XIII Abs. 8). Dass den Wohnungsgebrauchsberchtigten, mithin auch dem Beschwerdeführer, die Tragung des Erhaltungsaufwandes der von ihnen benützten Wohnungen auferlegt worden wäre, lässt sich auch diesem Vertrag nicht entnehmen. Dies gilt auch für den Kaufvertrag vom 30.11.2012. Das Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Eingabe vom 07.07.2017, wonach im vorliegenden Fall die Instandhaltungspflicht des Eigentümers nicht gegeben gewesen ist, ist demnach unzutreffend. Wenn der Beschwerdeführer versucht seine Instandhaltungspflicht damit zu begründen, es hätte sich bei den von ihm getätigten Aufwendungen – bedingt durch die Übernahme eines Rohbaus - in erster Linie um Instandsetzungs- und nicht Instandhaltungsaufwendungen gehandelt, die vom § 508 ABGB nicht umfasst seien, so schlägt auch dieser Versuch fehl. Zu einen befand sich die Wohnung - wie oben aufgezeigt - zum Zeitpunkt der Einräumung des Wohnungsbenützungsrechtes nicht im Rohbauzustand, zum anderen erstreckt sich die Instandhaltungspflicht des § 508 ABGB nach der oberstgerichtlichen Rechtsprechung sowohl auf Instandhaltungs- als auch Instandsetzungsaufwendungen (vgl. 7 Ob 594/90).

Die Auffassung, wonach der Ablösebetrag von € 420.000,-- neben der Ablöse des Wohnungsrechtes auch eine Investitionsablöse umfasst, vermag das Gericht ebenfalls nicht zu teilen. So bietet die abgeschlossene Vereinbarung vom 24.06.2014 keinerlei Anhaltspunkt dafür, dass mit der Zahlung des Betrages von € 420.000,-- auch irgendwelche Investitionen abgegolten werden sollten. Hinzu kommt, dass es im gegenständlichen Fall überhaupt an Investitionen mangelt, die der Beschwerdeführer zu tragen gehabt hätte, war es doch nicht seine Aufgabe, sondern vielmehr jene des Eigentümers, das Gebäude bzw. die Wohnung instand zu halten (siehe dazu die Ausführungen zuvor).

Auch die Höhe der Ablöseseumme kann nicht als tragfähiges Argument dafür herangezogen werden, dass im Ablösebetrag auch eine Investitionsablöse enthalten ist. Ob der geleistete Ablösebetrag ein adäquates Entgelt für den Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht darstellt, ist nicht von Bedeutung, ist doch unerheblich, ob Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis stehen (siehe dazu Doralt EStG<sup>8</sup> § 29 Rz 36, Jakom EStG 2017 § 29 Rz 40, jeweils mit Hinweis auf die angeführte Judikatur des VwGH).

Ob und gegebenenfalls in welcher Höhe dem Beschwerdeführer nach dem entgeltlichen Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht Kosten bei der Beschaffung einer neuen Wohnmöglichkeit entstanden sind (siehe dazu die Ausführungen in der Beschwerde Seite 4 Absatz 2), ist für die Steuerpflicht des § 29 Z 3 EStG 1988 irrelevant, weil es einzig darauf ankommt, dass das Verhalten des Beschwerdeführers darauf gerichtet war,

der S-GmbH den von ihr angestrebten wirtschaftlichen Nutzen (Lastenfreistellung der Liegenschaft) zu verschaffen.

Durch den Verzicht auf die Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechtes ist beim Beschwerdeführer entgegen dessen Ansicht keine Minderung in seinem Vermögen eingetreten. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, sind das Veräußerungs- und Belastungsverbot und das Vorkaufsrecht nicht übertragbar, es liegt kein Wirtschaftsgut vor. Die entgeltliche Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes oder eines Vorkaufsrechtes ist nicht als Veräußerung von Vermögen oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen (siehe dazu die oben angeführten Erkenntnisse). Dasselbe gilt auch für das gegenständliche Wohnungsgebrauchsrecht. Das Wohnungsgebrauchsrecht ist nicht übertragbar, es stellt kein Wirtschaftsgut dar. In der entgeltlichen Aufgabe des Wohnungsgebrauchsrechtes ist keine Veräußerung von Vermögen oder eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung zu erblicken.

Wenn sich der Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 07.07.2017 auf die Textierung nachstehender Wortpassage in der Beschwerdevorentscheidung (diese findet sich gleichlautend auch im angefochtenen Bescheid) (“..... *Der BF hat sich mit dem Wohnrecht vielmehr nur jene Nutzungsmöglichkeiten zurückbehalten, die ihm bereits vor der Einbringung auf Grund seines Eigentumsrechts zugestanden haben. Die „XY & Co KG“ hat von Anfang an lediglich das durch das Wohnrecht belastete Eigentum erhalten* ....”) stützt und unter Hinweis auf die gewählte Formulierung eine nicht sachgerechte Vorgangsweise aufzuzeigen versucht, indem zunächst das Eigentumsrecht mit dem Nutzungsrecht gleichgesetzt werde, in der Beurteilung der Steuerbarkeit jedoch zwischen dem Eigentumsrecht und dem Wohnungsgebrauchsrecht differenziert werde, so vermag er auch damit kein anderslautendes Ergebnis herbeizuführen. Die Abgabenbehörde hat die vorgenommene Textierung aus der Entscheidung des UFS vom 03.05.2007, RV/0520-S/02, übernommen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem dazu ergangenem Erkenntnis vom 31.03.2011, 2007/15/0158, die gewählte Formulierung unbeanstandet gelassen bzw. nicht als schädlich erkannt. Dasselbe gilt auch für den vorliegenden Beschwerdefall. Die vorgenommene Textierung vermag keinesfalls zu bewirken, dass der in Rede stehende Vorgang nicht mit dem Betrag von € 418.800,-- der Einkommensteuer zu unterziehen wäre.

Soweit der Beschwerdeführer die Nichtsteuerbarkeit des gegenständlichen Vorganges mit dem Hinweis auf das Vorliegen einer unregelmäßigen Dienstbarkeit aufzuzeigen versucht und in diesem Zusammenhang die Übernahme eines bloßen Rohbaus und die eigenständige Instandsetzung, die mangelnde Instandhaltung des Eigentümers, die (zumindest teilweise und wiederkehrende) Tragung von Betriebskosten, die enge Verknüpfung des Wohnungsgebrauchsrechtes zum ursprünglich vorhandenen Miteigentumsanteil und den Wunsch des Erblassers an den einzelnen Wohnungen Eigentum für die Hinterbliebenen zu begründen sowie die ursprüngliche Vererbbarkeit und

Knüpfung des Rechts an die Gesellschafterstellung ins Treffen führt, so führt auch diese Argumentation der Beschwerde nicht zum Erfolg.

Im Zeitpunkt der Einräumung des Wohnungsbenützungsrechtes lag kein Rohbau vor. Dem Beschwerdeführer oblag auch nicht die Instandhaltungspflicht des § 508 ABGB. Bei dem von der S-GmbH abgelösten Wohnungsgebrauchsrecht handelt es sich auch nicht um das Benützungsrecht in der ursprünglichen Form (Vererbbarkeit und Koppelung an die Gesellschafterstellung), sondern um das von den Miteigentümern noch vor Einbringung der Liegenschaft K in die "XY & Co. KG" modifizierte Wohnungsgebrauchsrecht des Beschwerdeführers, das - auf dieser Liegenschaft bzw. ab Begründung von Wohnungseigentum auf den betreffenden Liegenschaftsanteilen haftend - mit dem Eigentümerwechsel der Liegenschaft bzw. der Liegenschaftsanteile vom jeweiligen Erwerber der Liegenschaft bzw. der Liegenschaftsanteile, zuletzt von der S-GmbH, in die Duldungspflicht zu übernehmen war. Die Vererblichkeit und Koppelung an die Gesellschafterstellung besitzt daher für den gegenständlichen Rechtsvorgang keine Aussagekraft. Auch der Umstand, dass es der Wunsch des Erblassers war, die Wohnungen den Söhnen als Eigentumswohnungen zukommen zu lassen und die Tatsache, dass das dem Beschwerdeführer abgelöste Wohnungsgebrauchsrecht auf einer Liegenschaft bestand, an der er einst Miteigentümer war, macht die Dienstbarkeit noch nicht zu einer unregelmäßigen Dienstbarkeit. Im alltäglichen Leben kommt es sehr häufig vor und ist dies keine Besonderheit, dass die Person, der das Wohnungsgebrauchsrecht an einem Haus oder einer Wohnung zusteht, ursprünglich der Eigentümer dieses Hauses oder dieser Wohnung war. Es verbleibt somit nur die Tragung der Betriebskosten, die im Übrigen laut eigenem Bekunden des Beschwerdeführers ohnedies nur teilweise erfolgte. Dieser Umstand aber vermag für sich allein noch nicht aus einer ordentlichen Dienstbarkeit eine außerordentliche zu machen.

In der Vornahme der gegenständlichen Besteuerung vermag das Gericht auch keinen Eingriff in verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte zu erkennen. Wenn sich der Beschwerdeführer dadurch beschwert erachtet, dass er als Gebrauchsberechtigter, der – als solcher – zur Tragung von Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen verpflichtet gewesen sei, gegenüber einem Eigentümer schlechter gestellt werde, so geht er damit fehl. Der Beschwerdeführer war – wie oben näher aufgezeigt – nicht zur Tragung des Instandhaltungsaufwandes gemäß § 508 ABGB (inkludierend Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen) verpflichtet. Würde man ihn – wie er begeht – einem Eigentümer gleichstellen, so würde das vielmehr einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz bedeuten, weil dann Ungleiches gleich behandelt werden würde.

Auch der vom Beschwerdeführer behauptete Eingriff in sein Eigentumsrecht liegt nicht vor. Der Beschwerdeführer bringt in diesem Zusammenhang vor, das steuerbare Einkommen werde künstlich höher angesetzt als der tatsächliche Vermögenszuwachs betrage. Die Zahlung von € 420.000,-- habe nicht zur Gänze sein Vermögen erweitert. Nicht außer Betracht bleiben dürfe die von ihm erbrachte Gegenleistung in Form der Einbringung eines Eigentumsanteiles, die zur Erhaltung des Gebrauchsrechtes

zwingend erforderliche Arbeitsleistung sowie die Tragung der Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen. Hinsichtlich dieses Vorbringens wird auf die voranstehenden Ausführungen verwiesen. Darin wurde mit näheren Ausführungen dargetan, dass ein Tausch Eigentumsrecht gegen Wohnungsgebrauchsrecht nicht stattgefunden hat, mit dem Betrag von € 420.000,-- das mit Vertrag vom 22.12.2000 modifizierte Wohnungsbenützungsrecht des Beschwerdeführers (das mit seiner Gesellschafterstellung nichts mehr zu tun hatte) abgelöst wurde und dem Beschwerdeführer die Verpflichtung zur Tragung des Instandhaltungsaufwandes gemäß § 508 ABGB nicht oblag.

**Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dass der entgeltliche Verzicht auf ein Wohnungsgebrauchsrecht zu Einkünften aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 führt, ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (siehe dazu die zitierte Judikatur des VwGH).

Salzburg-Aigen, am 13. November 2018