

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 2. Februar 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 1. Dezember 2014 (St.Nr.: xxx), betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit **Einkommensteuerbescheid 2011** vom 1. Dezember 2014 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2011 unter Berücksichtigung von sonstigen Einkünften – Einkünfte aus Leistungen – in Höhe von 120.000,00 € festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer das Wohnrecht in der Liegenschaft Haus gehabt hätte. Im Jahr 2011 hätte der Beschwerdeführer auf dieses Wohnrecht gegen eine Ablösezahlung in Höhe von 120.000,00 € verzichtet. Gemäß EStR Rz 1611 (Anmerkung Richter: gemeint wohl 6611) würden Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes unter die sonstigen Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 fallen. Die erhaltene Ablösezahlung werde daher der Einkommensbesteuerung unterworfen.

Mit Eingabe vom 2. Februar 2015 wurde **Beschwerde** gegen diesen Einkommensteuerbescheid eingereicht (innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist).

„I. Sachverhalt:

Mit Einkommensteuerbescheid vom 1. Dezember 2014 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer 2011 des Beschwerdeführers mit 50.205,00 € fest. In der Begründung wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe im Jahr 2011 gegen eine Ablösezahlung in Höhe von 120.000,00 € auf ein Wohnrecht ob der Liegenschaft Haus A verzichtet.

Nach den EStR 2000 Rz 1611 (gemeint 6611) führen Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechts zu Einkünften gemäß § 29 Z 3 EStG.

Die Bescheidbegründung basiert auf den Ergebnissen einer Nachschau durch das Finanzamt vom 28. November 2014, unterfertigt am 15. Dezember 2014.

Folgend wird dargelegt, dass die durch die Abgabenbehörde vorgenommene Beurteilung unserer Ansicht nach unzutreffend ist, da das als "Wohnungsrecht" eingeräumte Nutzungsrecht im gegenständlichen Fall ein vermögenswertes Recht, ähnlich einer Fruchtgenussvereinbarung, darstellt. Daher erfolgte die in der Bescheidbegründung vorgenommene Subsumption unter die Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG unzutreffend. Ablösezahlungen die als Gegenleistung für die endgültige Aufgabe von vermögenswerten Rechten, wie Fruchtgenussrechten, geleistet werden, führen nach hA (Kirchmayr/Perl in Doralt et al, EStG § 31 Rz 92; Leitner/Urtz, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8 (15); EStR 2000 Rz 1191; VwGH 16.9.1986, 83/14/0123; VwGH 10.2.1987, 86/14/0125) nicht zu steuerpflichtigen Einkünften, wenn diese außerhalb der Spekulationsfrist verwirklicht werden, da diese die Vermögenssphäre betreffen.

II. Rechtzeitigkeit:

Der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 1. Dezember 2014 wurde am 3. Dezember 2014 zugestellt. Mit Bescheid vom 29. Dezember 2014, zugestellt am 2. Jänner 2015, wurde die beantragte Verlängerung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs. 3 BAO bis 6. Februar 2015 bewilligt. Die Beschwerde wurde daher rechtzeitig erhoben.

III. Beschwerdeerklärung:

Die Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer 2011 in Höhe von 50.205,00 €.

Wir beantragen die ersatzlose Behebung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 1. Dezember 2014, da keine Steuer festzusetzen ist.

IV. Gründe für die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides:

1 Ausgangslage:

Mit Übergabevertrag vom 8. August 1991 (siehe Anlage) wurde dem Beschwerdeführer ein Wohnungsrecht ob der Liegenschaft Haus A von seinen Eltern, Herrn J S senior und Frau A S, eingeräumt. Das Wohnungsrecht wurde als Dienstbarkeit der Wohnung grundbürgerlich sichergestellt. Im Rahmen des genannten Übergabevertrages wurde das Eigentum an der Liegenschaft Haus A an die Schwester des Beschwerdeführers, Frau B S, übertragen.

Im Jahr 2007 ist Frau B S verstorben. Als Erbin nach B S wurde Frau N S als Eigentümerin der Liegenschaft Haus A im Grundbuch einverleibt (Einantwortungsbeschluss vom 30. März 2009).

Frau N S strebte im Jahr 2011 den Verkauf der Liegenschaft Haus A an. Daher wurde zwischen ihr und dem Beschwerdeführer vereinbart, dass der Beschwerdeführer auf sein dingliches Wohnungsrecht gegen eine Abfindung in Höhe von 118.000,00 € endgültig verzichtet (ein schriftlicher Vertrag wurde in diesem Zusammenhang nicht abgeschlossen).

Mit Löschungserklärung vom 27. Mai 2011 wurde die Löschung des Wohnungsrechts zugunsten des Beschwerdeführers ob der Liegenschaft Haus A einverleibt.

Die Gegenleistung in Höhe von EUR 118.000,00 wurde von Frau N S am 21. April 2011 auf ein Konto des Beschwerdeführers überwiesen. Irrtümlich wurde ein Betrag in Höhe von 120.000,00 € überwiesen. Vom Notar wurde der Wert des Wohnungsrechts mit dem kapitalisierten Nutzwert in Höhe von 118.850,42 € ermittelt (siehe Anlage). Die Parteien einigten sich in Anlehnung an den ermittelten Nutzwert auf eine "runde Summe" in Höhe von 118.000,00 €. Aus diesem Grund wurde am 27. Juni 2011 vom Beschwerdeführer ein Betrag in Höhe von 2.000,00 € zuzüglich Zinsen in Höhe von 8,80 € an Frau N S rückbezahlt (Überweisungsbeleg in der Anlage).

Dies wurde im Zuge der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt.

Am 15.12.2014 wurde ein Vermerk über die Höhe der Ablösezahlung handschriftlich in der Niederschrift über die Nachschau eingefügt. Im Zuge der Ausarbeitung der Beschwerde stellte sich jedoch heraus, dass tatsächlich als Betrag für die Ablösezahlung 118.000,00 € vereinbart wurde und der im Rahmen der geringfügigen Rückzahlung in Höhe von 2.008,80 € geleistete Zinsanteil 8,80 € betrug.

2 Rechtliche Beurteilung:

2.1 Beurteilung durch die Abgabenbehörde:

Die Abgabenbehörde beurteilte die Ablösezahlung - laut Bescheidbegründung in Höhe von 120.000,00 € (die Ablösezahlung betrug tatsächlich 118.000,00 €) - auf Grundlage der EStR 2000 Rz 6611 als steuerpflichtige Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG. In der zitierten Rz werden demonstrativ Beispiele für Sachverhalte angeführt, die nach Ansicht der Finanzverwaltung unter die Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG zu subsumieren sind. Höchstgerichtliche Rechtsprechung zu einem vergleichbaren Sachverhalt liegt soweit ersichtlich nicht vor.

Die Ausführungen der Abgabenbehörde sind aus folgenden Gründen unzutreffend:

2.2 Eigene Beurteilung

- Zivilrechtliche Differenzierung:

Wohnungsfruchtgenuss- und Wohnungsgebrauchsrecht:

Das Wohnungsgebrauchsrecht ist das Recht, Teile des Hauses zu seinem eigenen Bedürfnis zu benützen, während die Wohnungsfruchtnießung das Recht ist, die überlassenen Hausteile ohne Einschränkung zu benützen (Dittrich/Tades, ABGB § 521 Anm E 38). Insbesondere schließt das Wohnungsfruchtgenussrecht die Möglichkeit des Überlassens an Dritte (z.B. Vermietung) durch den Wohnungsfruchtgenussberechtigten ein (Hofmann in Rummel, ABGB³ § 521 Rz 4; Dittrich/Tades, ABGB § 521 Anm E 38; Kiendl-Wendner in Schwimann, ABGB³ § 521 Rz 11; Koch in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB³ § 521 Rz 4; Feil/Marent/Preisl, Grundbuchsrecht § 12 Rz 88).

Mit Übergabevertrag vom 8. August 1991 wurde dem Beschwerdeführer für einen definierten Teil der Liegenschaft die Dienstbarkeit der Wohnung eingeräumt.

Vereinbarungsgemäß erfolgte eine grundbücherliche Sicherstellung unter der

Bezeichnung "Wohnungsrecht" zugunsten des Beschwerdeführers (siehe Punkt Fünftens des Übergabevertrages vom 8. August 1991).

Die Dienstbarkeit der Wohnung kann entweder als Fruchtgenussrecht im Sinne des § 509 ABGB oder als Gebrauchsrecht im Sinne der § 504 ABGB vereinbart werden (z.B. Kiendl-Wendner in Schwimann, ABGB³ § 521 Rz 1, Dittrich/Tades, ABGB³ § 521 Anm E 1a mit weiteren Nachweisen). Die Abgrenzung erfolgt für Zwecke des Zivilrechts durch Auslegung des zugrunde liegenden Titels und unter Berücksichtigung des Einzelfalls (Kiendl-Wendner in Schwimann, ABGB³ § 521 Rz 2). Sowohl die Eintragung im Grundbuch (als Dienstbarkeit der Wohnung) sowie der Erwerbstitel können Zweifel über den Umfang des Wohnungsrechts aufkommen lassen (OGH 13.5.1987, 1 Ob 585/87). Daher kann nicht bereits - wie dem Anschein nach von der Abgabenbehörde vorgegangen wurde - durch die Eintragung im Grundbuch als "Wohnungsrecht" sowie der Bezeichnung im Erwerbstitel als "Wohnungsrecht" der Rückschluss gezogen werden, dass die gegenständliche Dienstbarkeit der Wohnung als bloßes Gebrauchsrecht und nicht als Fruchtgenussvereinbarung zu verstehen ist.

Für die Unterscheidung zwischen Wohnungsfruchtgenuss - und Wohnungsgebrauchsrecht wurden von Lehre und Rechtsprechung Abgrenzungskriterien und Zweifelsregeln geschaffen. Zwar ist im Zweifel bloßes Gebrauchsrecht anzunehmen (Koch in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB³ § 521 Rz 1; auch UFS 9.2.2011, RV/0479-F/10), Fruchtgenuss jedoch dann, wenn das Recht an einem selbstständigen Gebäudeteil eingeräumt wird (OGH 11.5.1999, 5 Ob 135/99k; OGH 15.10.1987, 7 Ob 693/87; OGH 11.10.1984, 7 Ob 644/84; OGH 29.4.1970, 5 Ob 50/70).

Dem Beschwerdeführer wurde ein Wohnungsrecht an einem abgegrenzten Gebäudeteil, der der Hälfte der Liegenschaft entsprach (siehe Punkt Fünftens des Übergabevertrages vom 8. August 1991: "eine Hälfte beizutragen"), überlassen. Er war berechtigt Wohnzimmer, Küche, Schlafzimmer, zwei Kinderzimmer, Bad und Toilette im Obergeschoß der Liegenschaft sowie eine Garage zu nutzen. Weiters standen eine Waschküche, der Dachboden, der Hausgarten und grundsätzlich der Keller zur Mitbenützung zur Verfügung. Der Gegenstand des Wohnungsrechts des Beschwerdeführers war - wenngleich sich dies aus der Formulierung aus dem 1991 verfassten Übergabevertrag nicht eindeutig ergibt - ein räumlich abgegrenzt bewohnbarer Gebäudeteil mit insgesamt ca. 150 m² Wohnfläche. Dies zeigt der beiliegende Gebäudeplan. Der Haupteingang wurde von beiden Parteien gemeinsam genutzt.

Weiters ist es Wesensmerkmal einer Fruchtgenussvereinbarung, dass der Berechtigte die dienende Sache an Dritte überlassen darf (OGH 11.5.1999, 5 Ob 135/99k).

Der Titel für das dingliche Wohnungsrecht, der Übergabevertrag vom 8. August 1991, enthält keine ausdrückliche Regelung zur Überlassung der dienenden Sache an Dritte.

Im Übergabevertrag wird zwar keine ausdrückliche Berechtigung eingeräumt, jedoch wird das Überlassen an Dritte auch nicht ausgeschlossen. Nach der Rechtsprechung des OGH spricht erst der ausdrückliche Ausschluss der Überlassung an Dritte im Zusammenhang mit einem unentgeltlich und lebenslänglich eingeräumten Recht zur Annahme eines

bloßen Gebrauchsrechts (Kiendl-Wendner in Schwimann, ABGB³ § 521 Rz 2; Dittrich/Tades, ABGB § 521 Anm E 38a).

Die abstrakte Eignung zur Vermietung des Gebäudeteils, der Gegenstand des Wohnungsrechts war, wird in dem Umstand sichtbar, dass bereits in unmittelbarer zeitlicher Folge zum Verzicht auf das Wohnungsrecht durch den Beschwerdeführer, die Vermietung des gegenständlichen Gebäudeteils durch die Eigentümerin der Liegenschaft, Frau N S, erfolgte.

Weiters wurde der Gebäudeteil des Beschwerdeführers im Zeitraum 2006 bis 2010 unentgeltlich an seinen Schwager, Herrn R Se, überlassen. Dagegen wurden von der Eigentümerin der belasteten Liegenschaft, Frau B S beziehungsweise Frau N S, keine Einwendungen erhoben.

Eine Vermietung der dienenden Sache durch den Beschwerdeführer war daher zu jedem Zeitpunkt faktisch und - mangels abweichender Vereinbarung - rechtlich möglich.

Zwischenergebnis:

Somit sind

**(1) aufgrund des Vorliegens eines abgegrenzten Gebäudeteils und
(2) der Möglichkeit der Überlassung an Dritte durch den Berechtigten der als Wohnungsrecht bezeichneten Dienstbarkeit an der Liegenschaft die zentralen Anforderungen an eine Wohnungsfruchtgenussvereinbarung erfüllt. Die Rechtsposition des Beschwerdeführers ging somit maßgeblich über ein bloßes Gebrauchsrecht hinaus.**

Der Umstand, dass die Einräumung unentgeltlich und auf die Lebensdauer des Beschwerdeführers erfolgte, vermag nichts an diesem Ergebnis zu ändern (als einmalige Gegenleistung für die Einräumung der Wohnungsrechts wurden vom Beschwerdeführer aushaltende Darlehensschulden in Höhe von rund 13.000,00 € übernommen - Punkt Sechstens des Übergabevertrages vom 8. August 1991). Denn ein unentgeltlich auf die Lebensdauer des Berechtigten eingeräumtes Benutzungsrecht führt nach der Rechtsprechung des OGH erst im Zusammenhang mit dem ausdrücklichen Ausschluss, die dienende Sache an Dritte zu überlassen, zum Vorliegen eines bloßen Wohnungsgebrauchsrecht (Kiendl-Wendner in Schwimann, ABGB³ § 521 Rz 2; Dittrich/Tades, ABGB § 521 Anm E 38a bezugnehmend auf OGH 30.8.1984, 6 Ob 569/84).

Bereits die dargelegten Aspekte auf Grundlage zivilrechtlicher Lehre und Rechtsprechung führen zu dem Ergebnis, dass die bloße Bezeichnung als "Wohnungsrecht" nicht tauglich ist, eine abschließende Qualifikation vorzunehmen. Vielmehr zeigen die zitierten Quellen, dass durch Abgrenzungskriterien und Zweifelsregeln zu untersuchen ist, ob ein Wohnungsfruchtgenuss- oder ein bloßes Wohnungsgebrauchsrecht vorliegt. Denn der Übergang zwischen diesen beiden Rechtsinstituten ist fließend (Koch in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB³ § 504 Rz 1).

Für Zwecke des Abgabenrechts ist auf Grundlage von § 21 BAO stets der wahre wirtschaftliche Zweck einer Vereinbarung zu erkunden und es besteht keine Maßgeblichkeit der äußeren Erscheinungsform. Wenn nun - wie oben gezeigt - bereits

das Zivilrecht durch Auslegung und Zweifelsregeln die Unterscheidung zwischen Wohnungsfruchtgenuss- und Wohnungsgebrauchsrecht vornimmt und dadurch im gegenständlichen Sachverhalt eine Rechtsposition, die über ein bloßes Gebrauchsrecht hinausgeht, ähnlich einer Fruchtgenussvereinbarung anzunehmen ist, muss dieses Ergebnis auch für Zwecke des Abgabenrechts gelten. Denn die faktische Vermietbarkeit der dienenden Sache spricht - wenn dies nicht bereits zivilrechtlich zu bejahen ist - nach dem wirtschaftlichen Gehalt für das Vorliegen einer Rechtsposition, die das bloße Gebrauchsrecht übertrifft, ähnlich einer Fruchtgenussvereinbarung (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174 wonach die rechtliche Gestaltung dann maßgeblich ist, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtung nichts anderes ergibt). Dadurch lag zumindest eine potenzielle Einkunftsquelle vor. Wenngleich die zivilrechtliche Beurteilung diese Argumentation stützt, ist diese aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kein zwingendes Erfordernis.

- Steuerliche Anforderungen an Fruchtgenussvereinbarungen:

Durch die Einräumung auf die Lebensdauer des Beschwerdeführers zeigt sich, dass eine rechtlich abgesicherte Position des Berechtigten für mehr als zehn Jahre bestand. Dabei handelt es sich um eine Anforderung an Fruchtgenussvereinbarungen laut Finanzverwaltung (EStR 2000 Rz 116).

Nach der Rechtsprechung des VwGH muss der Fruchtgenussberechtigte auf die Einkünftezielung Einfluss nehmen, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 25.1.1993, 92/15/0024).

Der Beschwerdeführer war zur Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der dienenden Sache verpflichtet (Punkt Fünftens des Übergabevertrages vom 8. August 1991). Er hatte die Erhaltungs- und Erneuerungsaufwendungen (beispielsweise führte er das Streichen von Fenstern und Balkon durch) sowie die laufenden Betriebskosten zur Hälfte zu tragen (im Zeitraum der Nutzung durch den Schwager des Beschwerdeführers trug dieser die laufenden Betriebskosten).

Da nach seinem Willen die Überlassung an seinen Schwager, Herrn R Se, erfolgte, zeigt sich, dass die Nutzungsmöglichkeiten nach seinen eigenen Intentionen gestaltet waren. Zuletzt hatte der Beschwerdeführer freiwillig - wenngleich gegen Erhalt einer Ablösezahlung - auf sein Wohnungsrecht verzichtet und erst dadurch einen Verkauf der Liegenschaft ermöglicht, da die Verwertbarkeit der Liegenschaft durch einen Verkauf bei aufrechtem Wohnungsrecht zugunsten vom Beschwerdeführer faktisch verunmöglich worden wäre. Daraus wird auch ersichtlich, dass der Beschwerdeführer mittelbar an der Wertsteigerung der gegenständlichen Liegenschaft partizipiert hat und durch die Ablösezahlung eine Abgeltung für einen Vermögensverlust erhalten hat. Denn die Ablösezahlung stammt im Ergebnis aus den Mitteln des Verkaufs der Liegenschaft durch Frau N S.

Die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung liegen demnach vor.

- Entscheidungen des UFS in ähnlichen Sachverhalten:

In UFS 9.2.2011, RV/0479-F/10 und UFS 4.1.2012, RV/0271-F/11 beschäftigte sich der UFS mit der Abgrenzung zwischen Wohnungsfruchtgenuss- und Wohnungsgebrauchsrechten.

Die zugrunde liegenden Sachverhalte unterscheiden sich jedoch maßgeblich von dem dieser Beschwerde gegenständlichen Sachverhalt:

In beiden Fällen lagen soweit ersichtlich zweifelsfrei bloße Wohnungsgebrauchsrechte vor. Zudem war zumindest in einem Fall ausdrücklich eine Einschränkung auf den persönlichen Bedarf vorgesehen (UFS 4.1.2012, RV/0271-F/11 "für den persönlichen Bedarf"). Maßgebliche Rückschlüsse können aus den zitierten Entscheidungen daher nicht gezogen werden.

- Steuerrechtliche Beurteilung

Die Ablösezahlung für vermögenswerte Rechte, wie Fruchtgenussrechte, unterliegt im außerbetrieblichen Bereich nicht der Einkommensteuer (siehe Kirchmayr/Perl in Doralt et al, EStG § 31 Rz 92 zu Nutzungsrechten mit besonderer Rechtsposition; VwGH 16.9.1986, 83/14/0123 und VwGH 10.2.1987, 86/14/0125 zu Fruchtgenussrechten), da die entgeltliche Ablöse einen einem Veräußerungsvorgang gleichzustellenden Vorgang darstellt. Eine Besteuerung kommt grundsätzlich nur im Rahmen eines Spekulationsgeschäftes im Sinne des § 30 EStG in der Fassung vor 1. StabG 2012 (BGBl I 22/2012) in Betracht.

Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen beziehungsweise die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung führt unstreitig nicht zu Einkünften aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG (z.B. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG § 29 Rz 41; Quatschnigg/Schuch, ESt § 29 Rz 19), sondern bei Vorliegen der Voraussetzungen zu Einkünften aus Spekulationsgeschäften. Denn die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens soll nur in bestimmten Fällen im Einkommen erfasst werden (VwGH 20.10.2010, 2007/13/0059).

Nach Ansicht des UFS (UFS 9.2.2011, RV/0479-F/10; UFS 4.1.2012, RV/0271-F/11) sind Ablösezahlungen im Zusammenhang mit höchstpersönlichen und damit nicht übertragbaren Wohnungsgebrauchsrechten mangels Wirtschaftsgutcharakter als Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG zu qualifizieren. Wohnungsgebrauchsrechte sind nach Ansicht des UFS somit einem Veräußerungsgeschäft nicht zugänglich. Im vorliegenden Fall wurde dem Beschwerdeführer nicht ein bloßes Gebrauchsrecht eingeräumt, da seine Befugnisse - wie oben gezeigt - den Umfang eines bloßen Gebrauchsrechts maßgeblich übersteigen.

Die Rechtsprechung des VwGH stellt für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes auf die selbstständige Bewertbarkeit eines Gutes im wirtschaftlichen Verkehr ab. Die mangelnde Übertragbarkeit ist nach der Rechtsprechung kein wesentliches Merkmal für die Qualifizierung als Wirtschaftsgut (Leitner/Urtz, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8 (13); anderer Ansicht

Jakom/Kanduth-Kristen, EStG § 29 Rz 41, die für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes auf die Übertragbarkeit abstellt). Die Bewertbarkeit kommt in der Höhe der erhaltenen Ablösezahlung, die dem Nutzwert der Wohnung entspricht, zum Ausdruck. Auch konnte der Beschwerdeführer das Wohnungsrecht der Ausübung nach an einen Dritten übertragen (siehe dazu die Ausführungen oben). Es ist daher vom Vorliegen eines Wirtschaftsgutes auszugehen, das durch die besondere Rechtsposition des Beschwerdeführers, die über ein bloßes Gebrauchsrecht hinausgeht, begründet wurde (Kirchmayr/Perl in Doralt et al, EStG § 31 Rz 92).

Aus diesen Gründen hat der Beschwerdeführer durch den Verzicht auf das zu seinen Gunsten einverleibte Wohnungsrecht eine endgültige Minderung in der Vermögensphäre erlitten. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Beschwerdeführer nicht - wie in der Bescheidbegründung angeführt - bloß auf die Ausübung des Wohnungsrechts verzichtet hat, sondern sich des Rechts als solchem dauerhaft begeben hat. Zum Ausgleich dieser Vermögensminderung erhielt er von Frau N S eine Ablösezahlung in Höhe von 118.000,00 €. Der Ablösebetrag entspricht dem kapitalisierten Nutzwert des Wohnungsrechts, wodurch zum Ausdruck kommt, dass eine dem Wert entsprechende Gegenleistung für die Vermögensminderung vereinbart wurde.

Auch der deutsche BFH (BFH 9.8.1990, X R 140/88) führt ausdrücklich aus, dass Entgelte für den Verzicht auf ein Wohnrecht nicht zu Einkünften aus Leistungen (§ 22 Nr. 3 dEStG entspricht inhaltlich § 29 Z 3 EStG) führen, wenn dadurch die Hingabe des vermögenswerten Rechts auf Nutzung der Wohnung endgültig aufgegeben wird. Derart hat der Beschwerdeführer endgültig auf seine Rechtsposition verzichtet, um dadurch eine Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft durch Frau N S zu ermöglichen. Der BFH referenziert in der zitierten Entscheidung auf BFH 5.8.1976, VIII R 117/75, wonach ein Entgelt für die Aufgabe einer Mietposition nicht als Einkünfte aus Leistungen beurteilt wurde. Ebenso gilt nach der Rechtsprechung des VwGH der entgeltliche Verzicht auf ein Mietrecht als Veräußerungsvorgang (VwGH 15.4.1998, 98/14/0043; Leitner/Urtz, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8 (14); Jakom/Kanduth-Kristen, EStG § 29 Rz 41; Kirchmayr/Perl in Doralt et al, EStG § 31 Rz 94).

Im vorliegenden Fall war die einjährige Spekulationsfrist im Sinne des § 30 EStG in der Fassung vor 1. StabG 2012 (BGBl I 22/2012) bereits abgelaufen, denn die Einräumung des Rechts erfolgte mit Übergabevertrag vom 8. August 1991 (zum maßgeblichen Anschaffungszeitpunkt Leitner/Urtz, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8 (14); Kirchmayr/Perl in Doralt et al, EStG § 31 Rz 75), der entgeltliche Verzicht im Jahr 2011. Der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung übersteigt somit ein Jahr. Der Erhalt der Ablösezahlung stellt daher einen nicht steuerbaren Vorgang dar.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18. März 2015 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 1. Dezember 2014 abgeändert. Die Einkünfte aus Leistungen wurden mit einem Betrag von 118.000,00 € berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, dass Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren seien, es sei denn, das Wohnrecht sei im Rahmen der Veräußerung eines Gebäudes zurückbehalten worden und das Entgelt für die Aufgabe des Wohnrechts würde einen nachträglichen Veräußerungserlös darstellen – dies sei gegenständlich nicht der Fall.

Die Ablösezahlung sei auf die tatsächlich geleistete Höhe berichtet worden.

Mit Eingabe vom 30. März 2015 wurde ein **Antrag auf Entscheidung** durch das Bundesfinanzgericht eingereicht.

Für die Begründung der Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Bescheides wird auf die Beschwerde vom 2. Februar 2015 samt Beilagen verwiesen, da im Rahmen der Erlassung der Beschwerdevorentscheidung durch die Abgabenbehörde keine neuen Tatsachen hervorgebracht wurden oder eine geänderte Rechtsauffassung vertreten wurde. Einzig die Höhe der Ablösezahlung wurde an die tatsächlichen Gegebenheiten angepasst.

Mit **Vorlagebericht vom 4. Mai 2015** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt, mit dem Antrag des vorlegenden Finanzamtes, die Beschwerde abzuweisen, da es sich hier um die Ausübung eines Wohnrechtes und somit als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 handeln würde.

Auszüge aus **Notariatsakt – Übergabsvertrag** vom 8. August 1991:

„**Drittens** (Anm. Richter: betrifft Eltern des Beschwerdeführers):

Die Übernehmerin räumt hiermit für sich und ihre Rechtsnachfolger auf die ganze Lebensdauer der Übergeber währendes, unentgeltliches Wohnungsrecht ein und zwar: Das den Übergebern gemeinsam oder allein zustehende Recht der Bewohnung von Schlafzimmer, Wintergarten und Büro im Obergeschoss, mit dem Rechte des freien Zutrittes für die Übergeber und dritte Personen zu dieser Wohnung.

...
Mit diesem Wohnungsrecht ist verbunden das Recht der Mitbenützung der Küche im Erdgeschoss, des Badezimmers und des Closets im Obergeschoss,

...
Fünftens (Anm. Richter: betrifft Beschwerdeführer):

... räumt auf die ganze Lebensdauer währende unentgeltliches Wohnungsrecht ein und zwar:

Das dem Beschwerdeführer allein zustehende Recht der Bewohnung von Wohnzimmer, Küche, Schlafzimmer und zwei Kinderzimmer im OG des Hauses, mit dem Rechte des freien Zutritt für den Berechtigten und dritte Personen zu dieser Wohnung.

Mit diesem Wohnungsrecht ist verbunden das Recht der Mitbenützung des Badezimmers und des Closets im OG, des Kellers, der Waschküche, des Dachbodens und des Hausgartens, das Recht der Alleinbenützung einer Garage, sowie das Recht der Wasserentnahme aus der Hauswasserleitung zu jeglichem Bedarfe. Solange das Wohnungsrecht besteht, haben die Wohnungsberechtigten zu allen Erhaltungs-, Erneuerungs- und allgemeinen Betriebskosten eine Hälfte beizutragen.

Der Wohnungsberchtigte darf währen der Dauer seines Wohnungsrechtes eine Ehegattin oder Lebensgefährtin und seine Kinder mitwohnen lassen.

...

Die Vertragsparteien vereinbaren die grundbürcherliche Sicherstellung dieses Wohnrechtes als Dienstbarkeit der Wohnung zugunsten des Beschwerdeführers .

Sechstens:

Als einmalige Leistung für die Einräumung des Wohnungsrechtes laut Punkt fünftens dieses Vertrages übernimmt der Beschwerdeführer die beiden Darlehensschulden der Übergeber

...

mit Beträgen von je 101.000,00 ATS samt Anhang, derzeit noch aushaftend mit zusammen 180.000,00 ATS.

...“

Mit **Schreiben vom 14. Jänner 2016** wurde die zuständige Amtsvertreterin seitens des Richters beauftragt, weitere Daten nachzureichen:

- wurde Objekt mittlerweile verkauft, vermietet, ...
- Grundbucheintragung
- Wohnrecht Eltern
- Nutzung durch Schwager

Mit **Eingabe vom 22. Jänner 2016** wurden folgende Daten und Informationen übermittelt:

< Das Objekt sei mit Kaufvertrag vom 26. März 2014 verkauft worden (Grundbuchauszug).

< Frau S hätte aus der Vermietung der Wohnung im Obergeschoss seit 1. September 2011 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

< Herr Se hätte von 3. Februar 2005 bis 3. August 2011 seinen HWS in diesem Objekt gehabt und sei seit 1995 geschieden. Wer die Betriebskosten bezahlt hätte, sei nicht bekannt.

< Herr J S sen. (Anm.: Vater des Beschwerdeführers) sei am xx. November 2000 verstorben; Frau A S (Anm.: Mutter des Beschwerdeführers) am yy. November 2013. Das Wohnrecht des Beschwerdeführers sei inzwischen gelöscht worden.

Weiterer übermittelte Unterlagen:

< Grundbuchauszüge – Beschluss vom 31. Mai 2011:

„Lösung der Eintragung Wohnungsrecht gem Pkt Fünftens Übergabsvertrag 1991-08-08 für den Beschwerdeführer“

< Vereinbarung zwischen Frau N S und Beschwerdeführer vom 21. April 2011:
„Frau N S leih Herrn Beschwerdeführer bis zum Verkauf des Grundstückes 120.000,00 €.

Nach dem Verkauf des Grundstückes wird auch das Wohnrecht im Grundbuch gelöscht.“

Mit **Schreiben vom 8. März 2016** wurden dem Beschwerdeführer weitere Fragen bzw. Sachverhalte übermittelt.

Im **Antwortschreiben vom 29. April 2016** wurden hierzu folgende Informationen dargestellt:

- 1.) Die Ausführungen hinsichtlich Closett würden nicht stimmen. Das von den Eltern genutzte Closett würde sich im nördlichen Teil des Gebäudes im Obergeschoss befinden. Dieser Gebäudeteil sei auf dem der Beschwerde beigelegten Gebäudeplan nicht ersichtlich. Das von den Eltern genutzte Badezimmer würde sich im Obergeschoss des nördlichen Gebäudeteiles befinden und sei daher ebenfalls nicht auf dem Gebäudeplan enthalten. Das gegenständliche Badezimmer sei von den Eltern gemeinsam mit der Schwester des Beschwerdeführers, Frau B S – die eine Wohnung im Untergeschoss bewohnt hätte – genutzt worden. Ein vollständiger Grundrissplan sei nicht verfügbar. Zur Orientierung seien Fotografien übermittelt worden.
- 2.) Der Schwager hätte die Wohnung von 2006 bis Juli 2011 genutzt. Er hätte die Wohnung in diesem Zeitraum alleine bewohnt. Auf dem in der Anlage befindlichen Meldezettel sei ersichtlich, dass er am 3. August 2011 seinen Hauptwohnsitz umgemeldet und somit den bisherigen Wohnsitz aufgegeben hätte.
Der Schwager sei im Jahr 2011, nachdem die Löschung des Wohnungsrechtes zugunsten des Beschwerdeführers einverlebt worden sei (siehe Löschungserklärung und Eintragungsbeschluss), von – der nunmehr insoweit unbelasteten Eigentümerin – Frau N S aufgefordert worden, die Wohnung zu verlassen (Auszug sei im Juli 2011 erfolgt).
- 3.) Es sei weder eine schriftliche Vereinbarung getroffen, noch sei Miete verrechnet worden. Der Schwager hätte die Wohnung aufgrund der familiären Verbindung unentgeltlich nutzen dürfen.
- 4.) Dass die Wohnrechtsgeberin dieser Vorgangsweise zugestimmt hätte, sei nicht schriftlich festgehalten worden. Im Übergabevertrag vom 8. August 1991 sei keine Nutzungsbeschränkung vorgesehen gewesen. Es hätte dem Beschwerdeführer somit frei gestanden, die Wohnung an einen Dritten zu überlassen.
- 5.) Der Schwager sei im Juli/August 2011 in das Haus des Beschwerdeführers eingezogen (HausB). Dort hätte er – neben dem Beschwerdeführer und dessen Ehefrau – bis Mitte 2015 gelebt. Der Aufenthaltsort nach Aufgabe dieses Wohnsitzes sei nicht bekannt. Zum Zeitpunkt des Verkaufes des Gebäudes G im Jahr 2014 durch N S hätte der Schwager die Wohnung in somit bereits nicht mehr bewohnt.
- 6.) Der Beschwerdeführer hätte die Wohnung gemeinsam mit seiner Ehefrau von 1992 bis 2006 genutzt.
- 7.) Seit 2006 würde der Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Ehefrau ein neu errichtetes Eigenheim in HausB bewohnen.
- 8.) Ursprünglich hätte Frau N S dem Beschwerdeführer den Betrag von 120.000,00 € geliehen (Vereinbarung vom 21. April 2011; Überweisungsbeleg liegt bei). Danach hätten sich die beiden Parteien auf die Ablöse des Wohnungsrechtes mit einem Betrag von 118.000,00 € geeinigt (siehe Löschungserklärung sowie Eintragungsbeschluss).

Die Leistung der Ablösezahlung von Frau N S an den Beschwerdeführer sei im nächsten Schritt durch den Verzicht auf die Rückzahlung des geliehenen Betrages erfolgt. Lediglich die Differenz zwischen dem geliehenen Betrag und dem Wert des Wohnungsrechts sei zuzüglich Zinsen an Frau N S rückbezahlt worden (2.008,80 €; siehe Überweisungsbeleg).

9.) Ob auch das Wohnungsrecht gegenüber der Mutter abgelöst wurde, sei dem Beschwerdeführer nicht bekannt.

Mit **Datum 10. Mai 2016** wurde gegenständliches Schreiben der zuständigen Amtsvertreterin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In einem **Telefonat am 19. Oktober 2016** gab die Amtsvertreterin hierzu bekannt, dass allenfalls die übernommenen Verbindlichkeiten als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Am **13. Dezember 2016** wurden die Parteien seitens des zuständigen Richters zu einem Erörterungstermin am 12. Jänner 2017 geladen.

In einem **Telefonat am 11. Jänner 2017** gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers bekannt, dass auf die Durchführung des vereinbarten Erörterungstermines verzichtet werde. Es werde auch auf die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung verzichtet. Die Verzichtserklärung werde umgehend übermittelt werden.

Mit **Schreiben vom 12. Jänner 2017** wurde bekannt gegeben, dass auf die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung verzichtet werde.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Mit Notariatsakt vom 8. August 1991 wurde unter anderem das Haus G von den Eltern an die Schwester des Beschwerdeführers übergeben.

Unter Punkt „Drittens“ und „Füntens“ wurde darin ein Wohnungsrecht an die Eltern sowie an den Beschwerdeführer im Obergeschoß vereinbart.

Gemäß diesem Wohnungsrecht steht dem Beschwerdeführer allein das Recht der Bewohnung von WZ, Küche, SZ und zwei Kinderzimmer zu.

Mit diesem Wohnungsrecht ist verbunden das Recht der Mitbenützung des Badezimmers und des Closets im Obergeschoß (Anmerkung Richter: im Obergeschoß haben auch die Eltern des Beschwerdeführers ein Wohnungsrecht).

...

Solange das Wohnungsrecht besteht, haben die Wohnungsberchtigten zu allen Erhaltungs-, Erneuerungs- und allgemeinen Betriebskosten eine Hälfte beizutragen.

Der Wohnungsberchtigte darf während der Dauer seines Wohnungsrechtes, eine Ehegattin oder Lebensgefährtin und eigene Kinder mitwohnen lassen. Beim vorzeitigen Ableben des Beschwerdeführers besteht das Wohnungsrecht für die Ehegattin oder Lebensgefährtin samt Kindern so lange weiter, bis dass das jüngste Kind das 25. Lebensjahr vollendet hat, allerdings gegen Bezahlung eines ortsüblichen Mietzinses.

Die Vertragsparteien vereinbaren die grundbürcherliche Sicherstellung dieses Wohnungsrecht als Dienstbarkeit der Wohnung zugunsten des Beschwerdeführers.

Laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister hat der Beschwerdeführer diese Wohnung bis Mai/2005 als Hauptwohnsitz genutzt. Ab diesem Zeitpunkt wird sein Hauptwohnsitz in HausB angeführt (neu errichtetes Eigenheim).

Der Schwager des Beschwerdeführers hat den Hauptwohnsitz an dieser Adresse von Februar 2005 bis August 2011 gemeldet; danach (von August/2011 bis 6/2015) ebenfalls in HausB.

Die Wohnung wurde dem Schwager des Beschwerdeführers unentgeltlich und ohne vertragliche Vereinbarung überlassen. Der Schwager hatte lediglich die Betriebskosten zu leisten. Eine Zustimmung zu dieser Überlassung ist nicht festgehalten; wurde aber akzeptiert (auch in weiterer Folge von Frau N S).

Aufgrund einer Verkaufsabsicht von Frau N S hat diese gegenständliches Wohnungsrecht des Beschwerdeführers gegen eine Zahlung von 118.000,00 € abgelöst, da das Objekt ansonsten unverkäuflich gewesen wäre. Dies erfolgte in der Form, dass auf die Rückzahlung eines gewährten Darlehens verzichtet wurde.

Durch die Rückzahlung des überschüssigen Betrages von 2.088,80 € am 27. Juni 2011 ist dieser Verzicht der Darlehensrückzahlung auch dem Jahr 2011 zuzurechnen und somit auch die streitgegenständliche Ablösezahlung.

Im Zeitraum 2012 und 2013 hat Frau N S diese Wohnung vermietet (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).

Das Haus wurde mittlerweile verkauft (Kaufvertrag vom 26. März 2014).

Streitgegenständlich ist nunmehr, ob das Wohnungsrecht als Gebrauchsrecht (sonstige Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988) oder als Fruchtgenussrecht (eigenes Wirtschaftsgut) zu werten ist.

Beweiswürdigung:

Damit eine gesicherte Rechtsposition vorliegt, ist die tatsächliche vertragliche Gestaltung zu beachten. Das heißt, im Vertrag muss das Fruchtgenussrecht eingeräumt werden. Andernfalls wäre der Berechtigte immer von der Zustimmung anderer Personen abhängig und dies würde der Annahme eines unbeschränkten Fruchtgenussrechtes widersprechen. Dass der Schwager allenfalls mit Zustimmung aller Beteiligten dort wohnen durfte, kann nicht eine gesicherte vertragliche Rechtsposition ersetzen.

Es ist eine klare und unmissverständliche Formulierung im Vertrag notwendig.

Folgende Formulierungen sind aus dem Vertrag in Bezug auf das Wohnungsrecht des Beschwerdeführers zu entnehmen:

„... das Herrn ... allein zustehende Recht der Bewohnung von Wohnzimmer, ...“

„... mit diesem Wohnungsrecht ist verbunden das Recht der Mitbenützung des Badezimmers, ...“

„... der Wohnungsberechtigte darf während der Dauer seines Wohnungsrechtes, eine Ehegattin oder Lebensgefährtin und eigene Kinder mitwohnen lassen ...“

All diese Vereinbarungen lassen das Gericht zu dem Schluss kommen, dass eben kein unbeschränktes Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde, ansonsten wären diese Bestimmungen nicht notwendig gewesen. Ein Fruchtgenussrecht würde dem Beschwerdeführer grundsätzlich jede Nutzung gewähren (Fruchtgenussrecht bestimmt nur, dass die Sache in ihrer Substanz zu bewahren ist, sonst gibt es keine Einschränkungen – *voller Genuss der Sache* – vgl. OGH 21.2.2014, OGH 5 Ob 12/14x). Bestärkt wird diese Ansicht auch dadurch, dass bei allenfalls bestehenden Zweifeln, ob Fruchtgenussrecht oder bloß Wohnungsgebrauchsrecht vorliegt, ein bloßes Gebrauchsrecht anzunehmen ist (vgl. OGH 3.9.2008, OGH 3 OB 101/08m)

B) Rechtliche Würdigung

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 idg Fassung sind sonstige Einkünfte, 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.

Gemäß § 504 ABGB wird die Ausübung persönlicher Servituten, wenn nichts anderes verabredet ist, nach folgenden Grundsätzen bestimmt: Die Servitut des Gebrauches besteht darin, dass jemand befugt ist, eine fremde Sache, ohne Verletzung der Substanz, bloß zu seinem Bedürfnisse zu benützen.

Gemäß § 509 ABGB ist die Fruchtnießung das Recht, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkungen zu genießen.

Gemäß § 521 ABGB (Dienstbarkeit der Wohnung) ist die Servitut der Wohnung, das Recht die bewohnten Teile eines Hauses zu seinem Bedürfnisse zu benützen. Sie ist also eine Servitut des Gebrauches von dem Wohngebäude. Werden aber jemanden alle bewohnbaren Teile des Hauses, mit Schonung der Substanz, ohne Einschränkung zu genießen überlassen, so ist es eine Fruchtnießung des Wohngebäudes.

Im Grundbuch wurde das Recht als „Wohnungsrecht“ eingetragen.

Auch im Übergabsvertrag wurde die Berechtigung als „Wohnungsrecht“ bezeichnet.

Das Wohnungsrecht ist trotz der Formulierung von § 521 sowie eigener Nennung in § 478 keine eigenständige Form einer Personal servitut, sondern lediglich eine Variante entweder des Gebrauchsrechtes oder des Fruchtgenussrechtes, je nachdem, ob die Wohnung nur für den persönlichen Bedarf des Berechtigten verwendet werden darf oder ob sie ohne

solche Einschränkungen genutzt und damit Dritten überlassen werden darf (vgl. Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kurzkommentar zum ABGB, § 521 Rz 1).

Darüber entscheidet die Auslegung des Titels nach allgemeinen Regeln; im Zweifel wird Gebrauch angenommen, hingegen Fruchtgenuss, wenn mehrere Wohnungen oder ein ganzes Gebäude überlassen wird (vgl. Ob 135/99k).

Je nachdem, ob Wohnräume nur zum persönlichen Bedarf überlassen werden oder ohne diese Einschränkung benutzt werden dürfen, liegt daher Fruchtgenuss oder Gebrauch vor (vgl. OGH 20.9.2013, 5 Ob 113/13y).

Beim Wohnungsgebrauchsrecht dürfen die daraus Berechtigten das Objekt auf Lebenszeit zum eigenen Bedarf verwenden. Gebrauchsberchtigt sind neben dem Rechtsinhaber auch Dritte, die der Rechtsinhaber auch ohne Genehmigung des Belasteten auf Dauer aufnehmen darf (z.B. Lebensgefährtin).

Im Unterschied zum Wohnungsgebrauchsrecht darf der Wohnungsfruchtnießer mangels gegenteiliger Vereinbarungen das Objekt vermieten, verpachten oder anderweitig Dritten zur Verwendung überlassen; auch sonst ist die Nutzung nicht auf den persönlichen Bedarf des Berechtigten beschränkt, solange die Substanz gewahrt bleibt.

Strittig ist nunmehr, ob die Ablösezahlung für das „Wohnungsrecht“ ein „Wohnungsgebrauchsrecht“ oder ein „Fruchtgenussrecht“ betroffen hat.

Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988, welche in einem positiven Tun, in einem Unterlassen, in einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestehen können, sind nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dadurch charakterisiert, dass sie einem Verhältnis aus Leistung und Gegenleistung entspringen und ist darunter jedes Verhalten zu verstehen, das einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft. Für die Annahme einer Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 ist somit ein Leistungsaustausch erforderlich. Unerheblich ist dabei, ob Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis stehen; die Leistung muss jedoch als echte wirtschaftliche Gegenleistung durch die Leistung veranlasst bzw. ausgelöst sein, aber nicht unbedingt auf Grund eines gegenseitigen Vertrages. Da das Einkommensteuergesetz die Substanz bestehenden Vermögens nicht besteuert, darf das Wort Leistung nicht im weitesten Sinn verstanden werden.

Die Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 ist von der nicht steuerbaren privaten Vermögensphäre abzugrenzen. Die Besteuerung von Privatvermögen erfolgt nur ausnahmsweise unter den im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen der §§ 30 und 31 EStG 1988. Daraus folgt, dass Veräußerungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens bzw. die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung im privaten Bereich, in denen das Entgelt für den endgültigen Verlust eines Vermögensgegenstandes in seiner Substanz geleistet wird, nach der Gesetzessystematik und dem Willen des Gesetzgebers nicht als Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 angesehen werden können. Wird die Veräußerung von Privatvermögen weder durch die §§ 30 und 31 EStG 1988 noch durch § 29 Z 1 EStG 1988 erfasst, fällt sie auch nicht unter § 29 Z 3 EStG 1988. Ob eine Zahlung als

Entschädigung für die Aufgabe eines Vermögenswertes im Bereich der Umschichtung (Veräußerung) gewährt wird, ist für den Einzelfall nach der Art des Wirtschaftsgutes und dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarungen zu entscheiden.

Maßgeblich ist, ob das Entgelt aus der Sicht des Leistenden für den endgültigen Verlust eines Wirtschaftsgutes in seiner Substanz (keine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988) oder für die Gebrauchsüberlassung, den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit oder deren Beschränkung bei gleichzeitiger Substanzerhaltung (Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988) geleistet wird (vgl. Doralt, EStG8, § 29 Tz 35 ff; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 29 Rz 39ff; Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 29 Tz 6.1, und die jeweils dort zitierte VwGH-Judikatur und Literaturhinweise).

Nach der allgemein geltenden Auslegungsregel ist das Servitutrecht grundsätzlich einschränkend zu interpretieren (vgl. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II, S 164-169).

Das heißt also, wenn nicht ausdrücklich vereinbart wurde, dass der Berechtigte das Objekt umfassend nutzen darf, im Zweifelsfall von einem Gebrauchsrecht auszugehen ist (vgl. UFS 23.2.2004, RV/0408-I/02).

Das erkennende Gericht gelangte zur Ansicht, dass der Verzicht auf das gegenständliche (grundbürgerlich sichergestellte) Wohnungsrecht jedenfalls eine in einem Unterlassen bestehende Leistung darstellt und ob der diesbezüglichen Entgeltlichkeit - dem Grunde nach - zu Einkünften aus sonstigen Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 (Einkünfte aus Leistungen) führt; dies jedoch nur insofern, als der gegenständliche Vorgang nicht als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen ist.

In diesem Zusammenhang war Folgendes zu berücksichtigen:

Die Dienstbarkeit der Wohnung wird im Zweifel als höchstpersönliche, für die Lebensdauer des Berechtigten wirksame Befugnis eingeräumt.

Der Verzicht auf ein **höchstpersönliches Recht ist eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988**, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können, und **deshalb keine Wirtschaftsgüter darstellen**. Höchstpersönliche Rechte sind solche, die der Person "ankleben" und auch mit ihr erlöschen (vgl. dazu Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 29 Rz 41; Doralt, EStG8, § 29 Tz 37/3; UFS 19.5.2006, RV/0173-K/05; UFS 3.4.2008; RV/0046-W/08). § 521 ABGB definiert die Dienstbarkeit (Servitut) der Wohnung als Recht, die bewohnbaren Teile eines Hauses zu seinem Bedürfnis zu benutzen. Sie ist also ein Servitut des Gebrauches von dem Wohngebäude. Die Dienstbarkeit der Wohnung kann im Rahmen der Privatautonomie entweder als Gebrauchsrecht im Sinne des § 504 ABGB oder als Fruchtgenussrecht im Sinne des § 509 ABGB vereinbart werden (vgl. hierzu z.B. Schwimann/Pimmer, ABGB II, § 521 Rz 1ff). Während der im Sinne des § 504 ABGB Gebrauchsberchtigte lediglich ein Recht zur Befriedigung der **eigenen** Bedürfnisse hat, hat der im Sinne des § 509 ABGB Fruchtgenussberchtigte z.B. auch das Recht auf Vermietung und Verpachtung

der dienenden Sache - somit also auch ein Recht auf die "Früchte", welche er aus dieser Sache zu ziehen vermag. Im Gegensatz zum Gebrauch kann der Fruchtgenuss wenigstens der Ausübung nach übertragen werden, wobei aber die Verpflichtungen des Fruchtnießers bei Übertragung bestehen bleiben; das Recht wird also mit den Beschränkungen übertragen, die dem Fruchtnießer selbst auferlegt sind (vgl. dazu auch Hofmann in Rummel3, § 509 Rz 1).

Abschließend wird auch noch auf die Verwaltungspraxis (EStR 2000, 6611) verwiesen, wonach Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes ebenfalls als Leistung unter § 29 Z 3 EStG 1988 subsumiert werden, es sei denn, das Wohnrecht wurde im Rahmen der Veräußerung des Gebäudes zurückbehalten und das Entgelt für die Aufgabe des Wohnrechts stellt - wovon gegenständlich zweifelsohne nicht auszugehen war - einen nachträglichen Veräußerungserlös dar (siehe dazu auch Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 29 Rz 42).

Der Beschwerdeführer hat zwar die Wohnung seinem Schwager überlassen. Er hat dabei aber keinen Fruchtgenuss erlangt, da er dem Schwager die Wohnung unentgeltlich überlassen hat und auch die Wohnrechtsgeber keine Einwendungen gegen diese Vorgehensweise gehabt haben – aufgrund des Naheverhältnisses (Eingabe vom 29. April 2016: „*Herr Se durfte die Wohnung aufgrund der familiären Verbindung unentgeltlich nutzen.*“).

Wie bereits angeführt, ist im Zweifel ein bloßes Gebrauchsrecht anzunehmen (vgl. OGH 3.9.2008, 3 Ob 101/08m).

Zusammenfassend nochmals die wesentlichen Grundlagen, die gegenständliche Entscheidung geprägt haben:

< **Übergabsvertrag** (Wohnungsrecht, Fünftens):

„... *Das Herrn ... allein zustehende Recht der Bewohnung ...*“

... *verbunden das Recht der Mitbenützung des Badezimmers ...*“

Das sind klare Hinweise (*allein zustehend, Mitbenützung*), dass hier höchstpersönliche Rechte bestimmt wurden, welche auf eine Fruchtnießung keine Rückschlüsse zulassen.

< Beschwerde (p. 7):

„.... *ähnlich einer Fruchtgenussvereinbarung*“

Eine Ähnlichkeit genügt diesbezüglich nicht – entweder es ist Fruchtgenuss vereinbart bzw. klar erkennbar oder nicht. Aus dem Übergabsvertrag kann eine unmittelbare Fruchtgenussvereinbarung jedenfalls nicht herausgelesen werden.

< Beschwerde (Verweis auf UFS 4.1.2012, RV/0271-F/11):

Der Beschwerdeführer gibt diesbezüglich an, dass diese Entscheidung einen anderen Sachverhalt hat („für den persönlichen Bedarf“). Aber auch im hier vorliegenden Sachverhalt wird klar das „*dem Beschwerdeführer allein zustehendes Recht der Bewohnung*“ bestimmt (Übergabsvertrag). Es liegt also auch hier sehr wohl eine Abstimmung auf den persönlichen Bedarf vor; die genannte Entscheidung ist also sehr wohl vergleichbar.

< Übergabsvertrag:

Es wird auch klar bestimmt, wer noch in dieser Wohnung wohnen darf:

„... Der Wohnungsberchtigte darf während der Dauer seines Wohnungsrechtes, eine Ehegattin oder Lebensgefährtin und eigenen Kinder mitwohnen lassen ...“

Diese Bestimmung lässt ebenfalls nicht auf eine Fruchtgenussberechtigung schließen, da man sicherlich davon ausgehen kann, dass von diesen Personen üblicherweise keine Miete oder ein sonstiges Entgelt für die Nutzung verlangt wird.

Auch bei einem lediglich Wohnungsgebrauchsrecht ist es dem Wohnungsberchtigten gestattet, zum Beispiel seinen Ehegatten/Ehepartner bei sich aufzunehmen (vgl. OGH 22.4.1959, 8 Ob 10/10v).

Hinsichtlich des unentgeltlichen Überlassens der Wohnung an den Schwager ist Folgendes anzumerken:

Widerspricht dieser Vorgangsweise der Eigentümer jahrelang nicht, kann darin eine schlüssige Zustimmung zu einer **Erweiterung des Gebrauchsrechtes** liegen (vgl. OGH 3.4.2001, 4 Ob 75/01k).

Eine Änderung zu einem Wohnungsnutzungsrecht ist darin aber noch nicht zu erkennen.

Gegenständlich hat die Eigentümerin keine Einwendungen gegen die Tatsache erhoben, dass tatsächlich der Schwager des Beschwerdeführers die Wohnung (unentgeltlich) genutzt hat.

Den vorstehend angeführten Überlegungen folgend, war daher die der Höhe nach unstrittige Zahlung (118.000,00 €) für die Aufgabe des in Rede stehenden höchstpersönlichen Wohnungsgebrauchsrechtes eine Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 und daher einkommensteuerpflichtig.

Wie allerdings bereits ausgeführt wurde, kann die übernommene Verbindlichkeit als Anschaffungskosten bzw. Werbungskosten der Entschädigung berücksichtigt werden (180.000,00 ATS bzw. 13.081,00 €).

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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.

Da die oben ausgeführte Rechtsprechung sich im Wesentlichen auf OGH Rechtsprechung bezieht, ist gegenständlich noch keine gesicherte Rechtsposition zu erkennen. Unter

Beachtung dieser Gegebenheiten war einer ordentlichen Revisionsmöglichkeit nicht zu widersprechen.

Linz, am 19. Jänner 2017