



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Gde X, U-Straße xx, vertreten durch EM, Wirtschaftstreuhänder, Gd L, A-Straße yy, vom 26. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 19. November 2010 betreffend Einkommensteuer sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Jahr 2008 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Pensionseinkünfte von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 6.677,16 €).

Anlässlich einer beim zuständigen Finanzamt Feldkirch eingelangten Kontrollmitteilung des Finanzamtes K Ln fand bei der Bw. im Jahr 2008 eine Außenprüfung gemäß [§ 150 BAO](#) statt; dabei stellte der Prüfer Folgendes fest (vgl. Tz 1 des Prüfungsberichtes vom 19. November 2010):

*"Im Jahr 2008 kauft die Fa. B GmbH mit Firmensitz in G I, J-Straße aa, TT, das Eigentum der Liegenschaft EZ yyy GB zzz Ln.*

*Frau Bw., geboren am xxx in Ln, wohnhaft seit 6. Oktober 1942 in Gde X, U-Straße xx, erhielt für den Verzicht auf das Wohnrecht in EZ yyy GB zzz einen Entschädigungsbeitrag in Höhe von 330.000,00 € (in Worten dreihundertdreißigtausend).*

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 stellen die Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes sonstige Einkünfte dar, die in der Jahressteuererklärung 2008 zu erklären sind."

2008

<i>Einkünfte aus n.s.A.:</i>	6.677,16 €
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte bisher:</i>	6.677,16 €
<i>+ sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3</i>	<u>330.000,00 €</u>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte lt. BP.:</i>	336.677,16 €

Unter Zugrundelegung dieser Feststellungen erließ Finanzamt Feldkirch am 19. November 2010 den berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008. Auf Grund der aus diesem Einkommensteuerbescheid resultierenden Nachforderung in Höhe von 159.523,58 € wurden der Bw. mit Bescheid vom 19. November 2010 außerdem Anspruchs- zinsen für das Jahr 2008 in Höhe von 4.323,89 € vorgeschrieben.

In den gegen diese beiden Bescheide erhobenen Berufungen vom 26. November 2010 beantragte der steuerliche Vertreter der Bw., entweder die beiden angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben oder die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit Null festzusetzen und der Bw. für dieses Jahr keine Anspruchs- zinsen vorzuschreiben. Begründend verwies der steuerliche Vertreter auf sein Schreiben vom 16. November 2010; darin wird im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

*"Bei der Frau Bw im Jahr 2008 zugeflossenen Zahlung für die Ablöse ihres Wohnrechtes handelt es sich nicht um eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG. Der Verwaltungsgerichtshof hat schon mehrfach entschieden, dass die Ablöse eines Fruchtgenussrechtes keine einkommensteuerpflichtige Leistung darstellt, weil eine Minderung der Vermögensphäre vorliegt (vgl. zB Erk. vom 16. September 1986, Zl. 83/14/0123, oder vom 10. Februar 1987, Zl. 86/14/0125). Für die Ablöse eines Wohnrechtes kann grundsätzlich nichts anderes gelten".*

Das Finanzamt hat die gegenständlichen Berufungen - ohne Berufungsvorentscheidungen zu erlassen - dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht (Verf 46) beantragte es unter Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR), Rz 6611, die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

### ***Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen erwogen:***

#### **1) Einkommensteuer:**

Im konkreten Fall war von nachstehend dargestelltem Sachverhalt auszugehen:

Herr AA erwarb mit Kaufvertrag vom 11. November 2005 von seiner Mutter (der Bw.) die Liegenschaft EZ yyy GB zzz Ln [bestehend aus dem Grundstück xy (Gebäude und befestigt) samt

dem darauf errichteten Wohnhaus, Gd Ln, M-Gasse yx]. Gleichzeitig räumte der Käufer (der Sohn der Bw.) der Bw. auf deren Lebenszeit *"die ausschließliche und höchstpersönliche Dienstbarkeit der Wohnung gemäß § 521 ABGB"* an der im genannten Wohnhaus im 1. Stock gelegenen Wohnung, bestehend aus Schlafzimmer, Wohnzimmer, Bad, WC, Küche und Vorräum, im Gesamtausmaß von ca. 35 m<sup>2</sup> als weitere Gegenleistung ein. Die Einräumung dieser ausdrücklich als *"Wohnungsgebrauchsrecht"* bezeichneten Dienstbarkeit erfolgte unentgeltlich und betriebskostenfrei. Dieses Wohnungsrecht wurde für die Gebührenbemessung mit monatlich 200,00 € bewertet (vgl. Punkt III des vorzitierten Kaufvertrages "Kaufpreis und Wohnrecht").

Neben dem Eigentumsrecht für den Sohn der Bw. wurde in der Folge auch dieses Wohnungsrecht der Bw. im Grundbuch eingetragen (vgl. entsprechendes Lastenblatt der gegenständlichen Liegenschaft unter XXX).

Mit Kaufvertrag vom 7. Februar 2008 veräußerte der Sohn der Bw. die oben bezeichnete Liegenschaft an die BH G.M.B.H. (nunmehr: HI G.M.B.H.), Ge I, JW-Straße aa. Nach Punkt IX dieses Kaufvertrages ("Gewährleistung und sonstige Zusicherungen der Vertragsparteien") nahm die Käuferin (die BH G.M.B.H.) ausdrücklich die Dienstbarkeit des Wohnungsrechtes zu XXX gemäß Punkt III des Kaufvertrages vom 11. November 2005 für die Bw. in ihr Duldungsversprechen und trat in alle Rechte und Pflichten gemäß Punkt III des vor angeführten Kaufvertrages ein.

Die Bw. verzichtete in der Folge vorbehaltlos auf diese zur ihren Gunsten einverleibte Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes betreffend die obgenannte Liegenschaft und willigte in die Einverleibung der Löschung dieser ihr zustehenden Dienstbarkeit ein (vgl. dazu entsprechende Löschungserklärung vom 25. Februar 2008).

Unbestritten erhielt die Bw. im Berufungsjahr für den Verzicht auf ihr Wohnungsrecht von der BH G.M.B.H. eine Ablösezahlung in Höhe von 330.000,00 €.

Strittig ist nunmehr, ob diese Ablösezahlung nach [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) zu versteuern ist oder nicht. Dazu ist Folgendes zu sagen:

Gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) unterliegen 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 (wiederkehrende Bezüge), 2 (Einkünfte aus Spekulationsgeschäften und aus der Veräußerung bestimmter Beteiligungen) oder 4 (Funktionsgebühren) des [§ 29 EStG 1988](#) gehören, als sonstige Einkünfte der Steuerpflicht.

Solche Einkünfte sind nur dann nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens

220,00 € betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

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, EStG<sup>8</sup>, § 29 Tz 35 ff; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 29 Rzen 39 ff; Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 29 Tz 6.1, und die jeweils dort zitierte VwGH-Judikatur und Literaturhinweise).

Der Unabhängige Finanzsenat gelangte zur Ansicht, dass der Verzicht auf das gegenständliche (grundbürgerlich sichergestellte) Wohnungsgebrauchsrecht jedenfalls eine in einem Unterlassen - mit gleichzeitiger Einräumung eines wirtschaftlichen Vorteils an die BH G.M.B.H. - bestehende Leistung darstellt und ob der diesbezüglichen Entgeltlichkeit (das Verhalten der Bw. war eindeutig darauf gerichtet, sich einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen; das von der Bw. für den Verzicht vereinnahmte Entgelt war eindeutig Ausfluss eines Leistungsaustausches im wirtschaftlichen Sinn; dieser wurde im Übrigen von Seiten der Bw. auch nicht in Abrede gestellt) - 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, EStG<sup>8</sup>, § 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 benützen. Sie ist also ein Servitut des Gebrauchs 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. hiezu zB Schwimann/Pimmer, ABGB II, § 521 Rzen 1 ff). Während der im Sinne des [§ 504 ABGB](#) Gebrauchsberechtigte lediglich ein Recht zur Befriedigung der eigenen Bedürfnisse hat, hat der im Sinne des [§ 509 ABGB](#) Fruchtgenussberechtigte zB 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 Rummel<sup>3</sup>, § 509 Rz 1).

Im gegenständlichen Fall wurde mit Kaufvertrag vom 11. November 2005 ausdrücklich die *ausschließliche* und *höchstpersönliche* Dienstbarkeit der Wohnung im Umfang eines Gebrauchsrechtes vereinbart. Es stand der Bw. damit "nur" das höchstpersönliche, *unüber-*

*tragbare*, bloße Wohnungsgebrauchsrecht zu, nicht aber das (*übertragbare*) Recht darüber hinaus Früchte aus der Einräumung des Servituts zu ziehen. Nachdem nun dem höchstpersönlichen Wohnungsgebrauchsrecht der Bw. mangels Übertragbarkeit kein Wirtschaftsgutcharakter zukam, war der entgeltliche Verzicht auf dieses Wohnungsgebrauchsrecht nicht als Veräußerungsvorgang, sondern als Leistung im obgenannten Sinne einzustufen.

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).

Den vorstehend angeführten Überlegungen folgend war daher die der Höhe nach unstrittige Zahlung (330.000,00 €) für die Aufgabe des in Rede stehenden höchstpersönlichen Wohnungsgebrauchsrechtes eine Leistung gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) und daher einkommensteuerpflichtig. Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - ein Erfolg zu versagen.

## **2) Festsetzung von Anspruchszinsen:**

Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monate festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Nach dem Normzweck des [§ 205 BAO](#) gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Dabei löst jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen (neuen) Anspruchszinsbescheid aus. Anspruchszinsenbescheide sind damit an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an

den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides).

Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides - wohl aber einen solchen Bescheid - voraus. Der Zinsenbescheid ist somit nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid (gegenständlich somit der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19. November 2010) sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 205 Tz 33 ff).

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß [§ 205 BAO](#) erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht, da der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19. November 2010 eine zinsenrelevante Nachforderung zur Folge hatte. Der dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid zu Grunde gelegte Nachforderungsbetrag in der Höhe von 159.523,58 € wurde im Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 vom 19. November 2010 festgesetzt. An diesen Betrag war das Finanzamt bei der Berechnung der Anspruchszinsen gebunden.

Einwendungen gegen die Höhe dieses Nachforderungsbetrages können - wie bereits oben dargelegt - nicht mit Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen den zu Grunde liegenden Stammabgabenbescheid Berücksichtigung finden. Weder aus dem Berufungsvorbringen (ein gesondertes, ausschließlich den Anspruchszinsenbescheid betreffendes Vorbringen wurde nicht erstattet) noch aus dem gegenständlichen Einkommensteuerakt war ersichtlich, dass der maßgebende Stammabgabenbescheid bzw. der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19. November 2010 nicht rechtwirksam erlassen oder die Höhe der Anspruchszinsen nicht korrekt berechnet worden wäre (der Berechnungsmodus als auch die Dauer der Verzinsung wurden gegenständlich nicht in Streit gestellt), sodass dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegenstanden.

Die erfolgte Vorschreibung der strittigen Anspruchszinsen war daher als rechtmäßig zu beurteilen und war somit auch die diesbezügliche Berufung als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Februar 2011