

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR in der Beschwerdesache **BF**, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 08.09.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 27.08.2014, Steuernummer, betreffend **Einkommensteuer 2013** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, zu entnehmen.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf), geboren am Geburtsdatum, war Eigentümerin eines Grundstückes samt darauf befindlichem Gebäude in Adr3
2. Mit **Kauf- und Leibrentenvertrag vom 04.04.2011** veräußerte sie das Objekt an Käufer. Als Gegenleistung für die Übertragung war Folgendes vereinbart (siehe Punkt 4 des Vertrages):
  - Einmalbetrag von 55.000,00 €;
  - Monatliche Leibrente von 850,00 € am 1. eines Monats sowie jeweils 850,00 € am 1.7. und 1.12. e. J.;
  - Duldung des von der Verkäuferin zurückbehaltenen lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnrechts an der im Erdgeschoß im östlichen Bereich des Hauses gelegenen Wohnung.

Vereinbart war außerdem, dass ab 01.01.2013 mit Baumaßnahmen und Investitionen begonnen werden dürfe. Gegen die beabsichtigte Parifizierung wurden von der Verkäuferin keine Einwendungen erhoben (Punkt 6 des Vertrages).

**3. Laut Gutachten** eines Sachverständigen für Liegenschaftsbewertung vom 01.05.2012 betrug der Verkehrswert des Objektes am Bewertungsstichtag 17.04.2012 600.000,00 €.

**4. Mit Vertragsnachtrag vom 13.06.2013** wurde der ursprüngliche Kauf- und Leihrentenvertrag folgendermaßen abgeändert:

- Die Bf verzichtete auf ihr Wohnungsgebrauchsrecht. Als Gegenleistung sollte sie von den Käufern insgesamt den einmaligen Betrag von 150.000,00 € erhalten (Punkt II, a des Vertragsnachtrages). Dafür verpflichtete sie sich, die Liegenschaft bis längstens 30.11.2013 zu räumen.

- "Im Hinblick auf die Abschlagszahlung" sollte die monatliche Leihrentenzahlung (laut Vertragsnachtrag vom 25.11.2011 wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex) nur mehr bis längstens 31.03.2023 bzw. im Falle des Vorablebens bis zu ihrem Ableben zu leisten sein (Punkt II, b des Vertragsnachtrages). Dasselbe sollte auch für die Sonderzahlungen zum 1.7. und 1.12. gelten (Punkt II, c des Vertragsnachtrages).

**5. Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 27.08.2014** wurden neben den Pensionseinkünften der Bf "Sonstige Einkünfte" in Höhe von 150.000,00 € erfasst. Begründend wurde auf den Vertragsnachtrag vom 13.06.2013 hingewiesen, *wonach die Bf 150.000,00 € für den Verzicht auf ihr Wohnungsgebrauchsrecht erhalten habe. Diese Ablöse zähle zu den Einkünften aus Leistungen gemäß § 29 Abs. 3 (gemeint wohl: Z 3).*

**6. In der durch ihren steuerlichen Vertreter gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde** vom 08.09.2014 wendete die Bf ein, *dass der im Bescheid dargestellte Sachverhalt nicht den Tatsachen entspreche. Im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um die Aufgabe eines Rechtes gemäß § 29 Z 3 EStG, sondern um einen nachträglichen Veräußerungsgewinn (Verweis auf UFS 9.2.2011, RV/0479-F/10 und Rz 6611 EStR).*

*Weiters wurde die Berücksichtigung von Sonderausgaben für Hauserrichtung beantragt.* Im Zusammenhang mit den Sonderausgaben wurde eine Bestätigung der Versicherung vom 09.01.2014 vorgelegt, wonach der Bf im Jahr 2013 Prämien in Höhe von 280,86 € für eine Unfallversicherung und 61,15 € für eine KFZ-Insassenunfallversicherung (insgesamt 342,01 €) vorgeschrieben worden waren.

Außerdem wurde im Mailwege die Kopie einer Rechnung der Firma an die Bf vom 05.12.2013 samt Kostenaufstellung über Investitionen in Höhe von insgesamt 4.499,20 € (Beschattung, E-Teil-Haustüre, Wärmemengenzähler, Netzbereitstellungsentgelt etc.) übermittelt. Laut Bestätigung der Rechnungsausstellerin wurde dieser Betrag von der Bf am 12.12.2013 beglichen.

**7. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 05.11.2014** wurde die gegenständliche Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, *dass die Aufgabe des Wohnungsgebrauchsrechtes keinen nachträglichen Veräußerungserlös darstelle, sondern*

eine Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG. Die geltend gemachten Personenversicherungen und Aufwendungen für Wohnraumschaffung könnten nicht berücksichtigt werden, da bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400,00 € und 60.000,00 € sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß vermindere, sodass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000,00 € ein absetzbarer Betrag in Höhe von 60 € ergebe.

8. In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) vom 01.12.2014 hielt die Bf ihre Ausführungen aufrecht, dass es sich bei der entgeltlichen Aufgabe des Wohnungsgebrauchsrechtes (Verkauf dieses Rechtes an den vormaligen Käufer der Liegenschaft) um einen nachträglichen Veräußerungserlös handle. Zusätzlich wies sie auf das Erkenntnis VwGH 04.09.2014, 2011/15/0039, hin, wonach "die Übertragung von Beteiligungen unter Zurückbehaltung eines Rechtes einerseits und die spätere entgeltliche Ablöse dieses zurückbehaltenen Rechtes stets eine Einheit bilden, die insgesamt als Beteiligungsveräußerung zu werten ist" (RdW 2014/744 S 671).

Im gegenständlichen Fall habe sie ihr Wohnrecht veräußert und damit das Recht, das im Wesentlichen einem Fruchtgenuss gleichkomme. Die laut Kauf- und Leibrentenvertrag vereinbarte Gegenleistung bestehe aus einer Barzahlung von 55.000,00 € und aus einer jährlichen Leibrente von 11.900,00 €. Der Verkehrswert der Liegenschaft betrage laut Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Liegenschaftsbewertungen vom 01.05.2012 600.000,00 €. Somit habe der vereinbarte Kaufpreis (55.000,00 € bar und Leibrente p.a. 11.900,00 €) für die 1942 geborene Bf weit unter dem Verkehrswert der Liegenschaft gelegen und erreiche nur mit der Ablösezahlung für die Aufgabe des Wohnrechts (150.000,00 €) einen Wert annähernd dem Verkehrswert der Liegenschaft. Mit dieser Restzahlung von 150.000,00 € erlange der Erwerber der Liegenschaft das unbeschränkte wirtschaftliche Eigentum.

Das UFS-Erkenntnis RV/0479-F/10, das Sachverständigengutachten sowie der Kauf- und Leibrentenvertrag wurden per E-Mail als Beilagen übermittelt.

9. Mit **Vorlagebericht** vom 09.12.2014 wurde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

10. a. Mit **Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 29.03.2017** wurde unter Hinweis darauf, dass der Wert des Wohnrechts für die Gebührenbemessung mit monatlich 550,00 € und kapitalisiert nach dem Lebensalter mit 81.232,14 € angegeben worden sei, um Mitteilung gebeten, ob der Betrag von 550,00 € der dortigen ortsüblichen Monatsmiete im Jahr 2011 entsprochen habe. Außerdem wurde nach der Größe der Wohnung, der im Jahr 2011 ortsüblichen Miete pro m<sup>2</sup> und danach, ob die Bf mit den Käufern in einem verwandtschaftlichen Verhältnis gestanden sei, gefragt.

Zu den Sonderausgaben wurde die Bf befragt, ob es sich bei dem bezughabenden Objekt um eine von ihr als Bauherrin errichtete Eigentumswohnung oder ein Eigenheim gehandelt habe, ab wann diese(s) genutzt worden sei und wobei es sich bei den Aufwendungen für "Beschattung" laut Rechnung konkret gehandelt habe.

**10. b. Mit Schreiben vom 10.05.2017** beantwortete die Bf die Fragen nach dem Wert des Wohnrechts durch ihre steuerliche Vertretung zusammenfassend im Wesentlichen folgendermaßen:

*I) Sie habe ihr Haus (Grundstück) in Ort mit Vertrag vom 04.04.2011 uno actu gegen Zahlung des Kaufpreises, einer Leibrente und der Einräumung eines lebenslänglichen Wohnrechts an die Gebrüder Liegenschaftskäufer veräußert. Somit sei der Erwerb des im Grundbuch eingetragenen Wohnrechts (durch ein tauschähnliches Geschäft) entgeltlich gewesen. Wenn sie dieses Wohnrecht nun an die Gebrüder Liegenschaftskäufer verkauft (entgeltlich aufgegeben) habe, seien die Anschaffungskosten des Wohnrechts von den Erlösen der Ablöse des Wohnrechts abzuziehen, da gemäß § 29 EStG 1988 nur die Einkünfte zu versteuern seien.*

*Der gegenständliche Sachverhalt sei nach der bis 04.06.2013 gültigen Version der EStR (Rz 6611) als nachträglicher Veräußerungserlös von Grundstücken zu beurteilen. Dieser Sachverhalt (Einräumung eines Wohnrechts vom Erwerber an den Verkäufer) sei nicht vergleichbar mit den Sachverhalten in VwGH- und UFS/BFG-Erkenntnissen, die zur Änderung der EStR per 05.06.2013 geführt und später auch literaturmäßig als unter § 29 Abs. 3 EStG fallend beurteilt worden seien (Verweise auf VwGH 2007/13/0059, Rechtssatz 3; BFG-RV/5100806/2015: hier habe ein späterer Erwerber des Hauses als dritte Person dem Nutzungsberechtigten das früher unentgeltlich vom Vater eingeräumte Wohnrecht "abgekauft"; BFG-RV/0271-F/11 bei einem als Legat unentgeltlich erhaltenen Wohnrecht, welches vom Grundstückserben als dritter Person zur Ermöglichung des Verkaufes abgelöst worden sei).*

*II) Die Bf habe ihr Haus im Jahr 2011 verkauft, ohne rechtsanwaltlich vertreten gewesen zu sein. Sie sei dabei, gelinde gesagt "über den Tisch gezogen worden". Bereits Anfang 2012 habe sie diesbezüglich Bedenken bekommen, einen Gutachter zur Wertfeststellung beauftragt und die Hilfe eines Rechtsanwalts in Anspruch genommen. Da der Verkaufspreis unter der Hälfte des wahren Wertes des Hauses gelegen sei (Wert des Hauses bzw. Grundstückes laut Gutachten 600.000,00 €, Gegenleistung rund 200.000,00 €), sei dieser Nichtigkeitsgrund im Schreiben vom 12.06.2012 gegenüber den Gebrüdern Liegenschaftskäufer geltend gemacht worden; dabei sei die Erhöhung der Leibrente auf 3.000,00 € gefordert worden (bisher 850,00 €). Da diese Nichtigkeit ex tunc gewirkt hätte, wäre es zur Aufhebung des Kaufvertrages gekommen, und es hätten sich als Folge der Aufhebung größere rechtliche Probleme ergeben, weil die Erwerber bereits Rechtsgeschäfte (Kaufverträge) über die erworbenen Wohneinheiten abgeschlossen gehabt hätten.*

*Um zu einer raschen Einigung zu kommen und die Folgen einer eingeklagten Nichtigkeit zu vermeiden, habe man sich (als wahrer wirtschaftlicher Grund) auf eine sofort fällige Kaufpreiserhöhung um 150.000,00 € geeinigt. Um einen unanfechtbaren Grund für die Löschung des Wohnrechtes vorweisen zu können, sei die Zahlung der 150.000,00 € als Entschädigung für den Verzicht auf das Wohnrecht formuliert worden. Diesen Betrag hätte die Bf bei einem freiwilligen Auszug niemals geltend machen können.*

*Zum Wert des Wohnrechts:*

*Die Wohnung sei 65,71 m<sup>2</sup> groß. Hinsichtlich der Bewertung des Wohnrechts (für das gesamte Haus) werde auf das Gutachten vom 08.12.2012 verwiesen. Es hätten zu den Käufern keine verwandtschaftlichen Verhältnisse bestanden.*

Beigelegt waren folgende Unterlagen:

- Schreiben des Rechtsanwalts vom 12.06.2012 an die Käufer, in dem die Anfechtung des Kaufvertrages vom 04.04.2011 wegen laesio enormis geltend gemacht wurde. Es wurde darin auf das Missverhältnis zwischen dem nunmehr bekannten Wert des Hauses und der Gegenleistung, die folgendermaßen dargestellt wurde, hingewiesen:
  - Bezahlung eines Einmalbetrages von 55.000,00 €
  - Bezahlung einer monatlichen Leibrente von 850,00 € (zwischenzeitig wertgesichert)
  - lebenslängliches und unentgeltliches Wohnrecht an der im Erdgeschoß des Hauses gelegenen Wohnung;
- Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 01.05.2012 über den Verkehrswert der Liegenschaft, der darin zum Bewertungsstichtag 17.04.2012 mit 600.000,00 € bemessen wurde;
- Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 08.12.2012 für das Wohnungsgebrauchsrecht des Hauses. Die Nutzfläche wurde darin mit 190,87 m<sup>2</sup> angegeben (Erdgeschoß: 65,70 m<sup>2</sup>; Obergeschoß: 59 m<sup>2</sup>; Dachgeschoß: 66,17 m<sup>2</sup>). Als Mietpreis wurde pro m<sup>2</sup> ein solcher von 10,50 € in Ansatz gebracht, sodass sich der Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes für das gesamte Haus gerundet mit 270.000,00 € errechnete.
- Meldebestätigung vom 21.11.2013 über den Hauptwohnsitz in OrtOÖ

**11. a.** Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens des Bundesfinanzgerichtes wurden dem **Finanzamt** mit der Bitte um Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

**11. b.** In ihrer **Stellungnahme vom 23.06.2017** teilte die Vertreterin der belangten Behörde mit, *dass nach Ansicht des Finanzamtes die beschwerdegegenständliche Ablöse des Wohnungsgebrauchsrechtes auch gemäß der bis zum 04.06.2012 gültigen Version der EStR nicht als nachträglicher Veräußerungserlös qualifiziert werden könne. Als solcher wäre sie nur dann zu qualifizieren, wenn es sich um eine einheitliche Übertragung (VwGH 04.09.2014, 2011/15/0039) gehandelt hätte und die Zahlung bereits im Kaufvertrag vom April 2011 vorgesehen gewesen wäre, was hier nicht der Fall sei. Vielmehr sei die Zahlung erst aufgrund der nachträglichen Erkenntnisse in Bezug auf den tatsächlichen Wert der Liegenschaft geleistet worden. Darüber hinaus könne in Anbetracht des zwischen Kaufvertrag und Ablöse des Wohnungsgebrauchsrechtes liegenden Zeitraumes von mehr als zwei Jahren von einer einheitlichen Übertragung keine Rede sein.*

**12. a.** Mit **E-Mails vom 07.06. bzw. 10.07.2017** teilte der steuerliche Vertreter dem Bundesfinanzgericht zu den Sonderausgaben mit, *dass es sich bei dem neuen Wohnsitz in OÖ um den Neubau eines Einfamilienhauses gehandelt habe. Die Bf habe vereinbarungsgemäß die Wohnung in Ort am 30.06.2013 geräumt übergeben müssen. Das habe sich ein wenig verzögert. Aber am Tag dem Meldezettels (Anmerkung: das war*

der 21.11.2013) habe sie schon im neuen Einfamilienhaus gewohnt. Dieses bestehe nur aus einer Wohnung, die ausschließlich von ihr genutzt werde. Bei der "Beschattung" laut Rechnung handle es sich um Außenjalousien, die fix mit dem Gebäude verbunden seien.

**12. b.** In ihrer Stellungnahme zu den neuerlichen Ermittlungsergebnissen teilte die Vertreterin der belangten Behörde mit **E-Mail vom 20.07.2017** dem Bundesfinanzgericht mit, dass seitens des Finanzamtes keine Einwendung gegen eine Anerkennung der Sonderausgaben bestünde.

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

#### **I) Sachverhalt:**

Das Bundesfinanzgericht legte seiner rechtlichen Beurteilung den nachfolgend dargestellten Sachverhalt, der sich aus den vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens und dem Vorbringen der Parteien des Beschwerdeverfahrens ergab, zu Grunde:

Mit **Kauf- und Leibrentenvertrag vom 04.04.2011** veräußerte die im Jahr 1942 geborene Bf ihr Haus in der Stadt Ort (Grundbuch KG) an Fremde, zu denen kein Verwandtschaftsverhältnis bestand.

Als Gegenleistung wurde Folgendes vereinbart:

- Einmalbetrag von 55.000,00 €;
  - monatliche Leibrente von 850,00 € am 01. eines Monats sowie jeweils am 1.07. und 01.12. eines Jahres;
  - Duldung des von der Verkäuferin zurückbehaltenen lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnrechts an der im Erdgeschoß liegenden Wohnung (Größe 65,70 m<sup>2</sup>).
- Der kapitalisierte Wert der Leibrente betrug 142.916,30 €, der des Wohnrechts 100.251,93 € (bei Annahme eines ortsüblichen Mietpreises von monatlich rund 700,00 €).

Im Jahr 2012 holte die Bf das **Gutachten eines Sachverständigen** für Liegenschaftsbewertung vom 01.05.2012 ein. Nach diesem Gutachten betrug der Verkehrswert des Objektes am Bewertungsstichtag 17.04.2012 600.000,00 €. Der Wert des Wohnungsgebrauchsrechts wurde laut Gutachten vom 08.12.2012 für das gesamte Haus (Nettonutzfläche laut Gutachten 190,87 m<sup>2</sup>) mit 270.000,00 € bemessen. Der auf die Wohnung (65,70 m<sup>2</sup>) entfallende Anteil betrug demnach 92.934,00 €.

Über rechtsanwaltliche Intervention, die aufgrund des Missverhältnisses zwischen dem Wert des Kaufgegenstandes und jenem der Gegenleistung ursprünglich eine Erhöhung der Leibrente begehrte, kam es im Wege einer außergerichtlichen Einigung zu einer **Vertrags- bzw. Kaufpreisänderung vom 13.06.2013** in folgender Weise:

- Die Bf erhielt für ihren Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht einen Einmalbetrag von 150.000,00 € (vereinbarte Räumung der Liegenschaft bis 30.11.2013);

- die monatliche Leibrentenzahlungen (laut Vertragsnachtrag vom 25.11.2011 wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex) waren mit dem Ableben der Bf bzw. längstens 31.03.2023 begrenzt.

Diese Einigung wurde letztlich erzielt, um weitere gerichtliche Schritte (Anfechtung wegen laesio enormis) hintanzuhalten; die als Entschädigung für den Verzicht auf das Wohnrecht titulierte Zahlung von 150.000,00 € war höher als dessen kapitalisierter Wert per 01.12.2013 (vereinbarte Räumung der Liegenschaft), diente aber auch als Titel für die Löschung des Wohnrechts im Grundbuch und schloss die Einschränkung der Leibrentenzahlungen mit ein.

Der Betrag von 150.000,00 €, den die Bf für den Verzicht auf ihr Wohnungsgebrauchsrecht erhalten hatte, wurde vom Finanzamt im **Einkommensteuerbescheid 2013 vom 27.08.2014** neben den Pensionseinkünften als "Sonstige Einkünfte" gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 in Ansatz gebracht.

Dagegen war die **Beschwerde** gerichtet; nach Ansicht der Bf handelte es sich bei diesem Betrag um einen nachträglichen Veräußerungserlös.

Der Bf sind im Jahr 2013 außerdem **Sonderausgaben** aus dem Titel von Kranken- und Unfallversicherungsprämien in Höhe von 342,01 € und Wohnraumschaffung in Höhe von 4.499,20 € im Zusammenhang mit der Errichtung ihres Einfamilienhaus (darunter für Außenjalousien, Netzbereitstellungsentgelt etc.) erwachsen.

## II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich zunächst aus den **vom Finanzamt auf elektronischem Wege übermittelten Akten**. Darin waren folgende Unterlagen enthalten:

- Schriftsätze der Bf wie Beschwerde vom 08.09.2014 und Vorlageantrag vom 01.12.2014;
- Kauf- und Leibrentenvertrag vom 04.04.2011;
- Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 01.05.2012 über den Wert des Grundstückes;
- Vertragsnachtrag vom 13.06.2013;
- Bestätigung der Versicherung vom 09.01.2014 über im Jahr 2013 geleistete Versicherungsbeiträge der Bf (Unfallversicherung 280,86 €; KFZ-Insassenunfallversicherung 61,15 €);
- Mail des steuerlichen Vertreters der Bf vom 07.10.2014, mit der die Bestätigungsmail der Firma, übermittelt wurde, dass die Bf den Betrag laut Rechnung vom 05.12.2013 von 4.499,20 € am 12.12.2013 überwiesen hatte. Beigelegt waren auch Rechnung und Kostenaufstellung vom 05.12.2013, wonach es sich bei dem Rechnungsbetrag um Teilbeträge ("Zusätze Reihenhauserweiterung") für Netzbereitstellungsentgelt Energie AG, Armaturen, Badewanne etc. und vor allem Beschattung gehandelt hatte.

Weitere Erkenntnisse ergaben sich aus der **Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Bundesfinanzgerichtes vom 10.05.2017**, mit der abermals das Gutachten vom 01.05.2012 sowie zusätzlich das Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich

zertifizierten Sachverständigen für Holzbau und Liegenschaftsbewertungen SV vom 08.12.2012 über das Wohnungsgebrauchsrecht des Hauses der Bf in Ort übermittelt wurde. Außerdem wurden ein Meldezettel, wonach die Bf seit 21.11.2013 in Adr, gemeldet ist, und das Schreiben des Rechtsanwaltes RA, vom 12.06.2012 betreffend die Anfechtung des Kauf- und Leibrentenvertrages vom 04.04.2011 in Kopie beigebracht.

Für die Ermittlung der **Werte der vereinbarten Leibrente** sowie des Wohnungsgebrauchsrechts wurde der Rentenbarwert gemäß § 16 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes herangezogen, wobei hierfür das auf der Homepage des BMF zur Verfügung gestellte Berechnungsprogramm (<http://www.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerber/Par16/Par6.aspx>) zu Hilfe genommen wurde.

Der ortsübliche Mietpreis für die Berechnung des kapitalisierten Wertes des Wohnungsgebrauchsrechts anlässlich der Übertragung der Liegenschaft im Jahr 2011 wurde unter Zuhilfenahme des von der Bf vorgelegten Gutachtens vom 08.12.2012 über das Wohnungsgebrauchsrecht des gesamten Hauses abgeleitet (gesamter monatlicher Wert 2.000,00 € für 190,87 m<sup>2</sup> - Anteil der Wohnung = 65,70 m<sup>2</sup> = 34,42% = 688,40 €). Darüber hinaus korrespondiert dieser auch mit Ergebnissen der Internetrecherche (siehe zB [www.Ort.at](http://www.Ort.at) zu den Mietkosten in Ort ab 2010).

Dass es sich bei den Aufwendungen für Wohnraumschaffung um solche für ein neu errichtetes Eigenheim im zeitlichen Nahbereich der Benützungsbewilligung handelte, konnte der steuerliche Vertreter der Bf in seinen **Antwortmails vom 07.06. und 10.07.2017** zum Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes glaubhaft darlegen, zumal dieser Umstand auch angesichts der Qualität der Aufwendungen, wie sie üblicherweise im zeitlichen Nahbereich der Errichtung anfallen, naheliegend erscheint. So wurden etwa Aufwendungen für Netzbereitstellungsentgelt, Telekomkabel und Wärmemengenzähler geltend gemacht. Aufgrund der Höhe des Betrages (netto 3.095,83 €) erschien es auch nachvollziehbar, dass die Aufwendungen für "Beschattung" Außenjalousien betrafen. Die Qualität der Aufwendungen als Sonderausgaben wurde letztlich auch von der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 20.07.2017 nicht angezweifelt.

### **III) Rechtliche Beurteilung:**

#### **A) Zu den "Sonstigen Einkünften":**

##### **1) Rechtsgrundlagen:**

Gemäß **§ 29 Z 3 EStG 1988** 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. 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).*

**§ 16 des Bewertungsgesetzes (BewG)** lautet:

*"(1) Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden.*

*(2) Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.  
..."*

## **2) Erwägungen:**

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war strittig, ob eine Abschlagszahlung in Höhe von 150.000,00 € für den **Verzicht auf ein Wohnungsgebrauchsrecht** "Sonstige Einkünfte" im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 darstellt.

Diese Vereinbarung wurde cirka zwei Jahre nach Abschluss des Kauf- und Leibrentenvertrages betreffend die Übertragung einer Liegenschaft zwischen den ehemaligen Vertragspartnern getroffen. Die Bf als Verkäuferin hatte im ursprünglichen Kauf- und Leibrentenvertrag vom 04.04.2011 (also noch vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 am 01.04.2012) als Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft (Grundstück samt Gebäude) neben der Bezahlung eines Einmalbetrages und einer lebenslangen monatlichen Leibrente (samt zweimal jährlicher Sonderzahlung) die Duldung des von ihr zurückbehaltenen lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnrechtes an einer im Gebäude gelegenen Wohnung vereinbart.

### **Hierzu ist Folgendes auszuführen:**

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung **UFS 09.02.2011, RV/0479-F/10**, im Zusammenhang mit der Qualifikation eines Verzichts auf ein Wohnrecht zur Unterscheidung von sonstigen Einkünften und privaten Vermögensübertragungen Folgendes ausgeführt (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

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

Wie sich aus obigen Ausführungen, denen sich das Bundesfinanzgericht vollumfänglich anschließt (ebenso bereits BFG 19.01.2017, RV/5100806/2015), ergibt, ist die Frage, ob eine Zahlung als Entschädigung für die Aufgabe eines Vermögenswertes im Bereich der Umschichtung (Veräußerung) gewährt wird, **im Einzelfall nach der Art des Wirtschaftsgutes und dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarungen** zu entscheiden.

Ob eine Zahlung als Entgelt für eine sonstige Leistung oder für die endgültige Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz zu qualifizieren ist, richtet sich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Leistungen. Entscheidend ist dabei nicht, wie die Parteien diese Leistungen benannt, sondern was sie nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse wirklich gewollt und tatsächlich bewirkt haben (BFH 19.12.2000, IX R 96/97, BStBl 2001, 391 mwN).

Wie auch bereits in den zitierten Entscheidungen (UFS 09.02.2011, RV/0479-F/10; BFG 19.01.2017, RV/5100806/2015), die das Entgelt für die Ablöse des Wohnrechts letztlich als sonstige Einkünfte qualifizierten, festgehalten, wird die **Dienstbarkeit der**

**Wohnung** 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. Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, 2017, § 29 Rz 41; *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 29 Tz 37/3; UFS 19.05.2006, RV/0173-K/05; UFS 03.04.2008, 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 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. zB *Schwimann/Pimmer*, ABGB II, § 521 Rz 1ff). 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 das 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. *Hofmann in Rummel*<sup>3</sup>, § 509 Rz 1).

**Auch im gegenständlichen Fall** wurde mit Kauf- und Leibrentenvertrag vom 04.04.2011 ausdrücklich nur die höchstpersönliche Dienstbarkeit der Wohnung im Umfang eines Gebrauchsrechtes vereinbart. Der Bf stand damit **nur das höchstpersönliche, unübertragbare, bloße Wohnungsgebrauchsrecht** zu, nicht aber das (übertragbare) Recht, darüber hinaus Früchte aus der Einräumung des Servituts zu ziehen.

Insofern glich der im gegenständlichen Fall vorliegende Sachverhalt jenen, die den **zitierten Entscheidungen** des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 09.02.2011, RV/0479-F/2010) und des Bundesfinanzgerichtes (BFG 19.01.2017, RV/5100806/2015) zugrunde lagen.

Im erstgenannten Fall wurde das Wohnrecht jedoch nicht vom unmittelbaren Erwerber der Liegenschaft abgelöst, sondern von einem Dritten, an den diese veräußert worden war. Die Vereinbarung über die Ablöse des Wohnrechtes wurde somit nicht von den Vertragspartnern, die die Übertragung der Liegenschaft vereinbart hatten, abgeschlossen, sondern vom Wohnrechtsberechtigten und einem Dritten.

Im zweitgenannten Fall (Revisionsverfahren beim Verwaltungsgerichtshof anhängig) wurde laut do. festgestelltem Sachverhalt das Wohnungsgebrauchsrecht für den Bruder der Übernehmerin anlässlich der Übergabe des Hauses durch die Eltern (Übergabevertrag aus dem Jahr 1991) verankert und erst 20 Jahre danach (im Jahr 2011) abgelöst.

In beiden Fällen konnte sohin kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem entgeltlichen Verzicht durch die Wohnungsgebrauchsberechtigten und einem von diesem

bewirkten (entgeltlichen) Veräußerungsvorgang betreffend die Liegenschaft hergestellt werden. Da dem höchstpersönlichen Wohnungsgebrauchsrecht mangels Übertragbarkeit kein Wirtschaftsgutcharakter zukommt, wurde daher auch kein Veräußerungsvorgang, sondern eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 unterstellt.

**Im Gegensatz dazu lagen im gegenständlichen Fall anders gelagerte Vereinbarungen und somit ein abweichender Sachverhalt vor:**

Das anlässlich der Übertragung der Liegenschaft zurückbehaltene Wohnungsgebrauchsrecht wurde in **Punkt 4 des Kauf- und Leibrentenvertrages vom 04.04.2011** neben Barzahlung und Leibrente konkret als **Bestandteil der Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft** ausgewiesen und war die Summe aller von den Käufern zu erbringenden Leistungen jedenfalls auch objektiv im Wert der Liegenschaft gedeckt.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise, wie sie für das Einkommensteuerrecht maßgeblich ist, konnte demgegenüber darin zwar keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung erblickt werden, da sich die Verkäuferin mit dem Wohnrecht eine Nutzungsmöglichkeit zurückbehalten hatte, die ihr zuvor aufgrund ihres Eigentumsrechtes zugestanden war (UFS 26.06.2007, RV/0266-F/05). Aus diesem Titel fielen im Jahr 2011 (= Jahr der Übertragung) daher weder Anschaffungskosten bei den Käufern noch ein entsprechender Veräußerungserlös bei der Verkäuferin an. Fest steht aber, dass die Bf dadurch, dass sie den Käufern ein durch das Wohnrecht belastetes Eigentum übergeben hatte, lediglich einen geminderten Kaufpreis in Form der Barzahlung und der vereinbarten Leibrentenzahlungen erzielen hatte können (in diesem Sinne auch VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158).

In der **Vertragsergänzung vom 13.06.2013** wurde **zwischen den ursprünglichen Vertragsparteien** - das sind die Käufer der Liegenschaft und die Verkäuferin bzw. Wohnungsgebrauchsberechtigte - eine **Abänderung der Vereinbarungen über die Gegenleistung** festgelegt, wonach anstatt des Wohnungsgebrauchsrechtes eine Abschlagszahlung von 150.000,00 € und darüber hinaus ("im Hinblick auf die Abschlagszahlung") eine Einschränkung der Leibrentenzahlungen bis 31.03.2023 (anstatt - wie bisher - lebenslänglich) festgelegt wurde.

Aus dieser Vereinbarung geht eindeutig hervor, dass nach dem Willen beider Vertragsparteien die Art der Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft generell neu definiert werden sollte, indem **anstatt** des Wohnungsgebrauchsrechtes und der lebenslänglichen Leibrente eine einmalige Abschlagszahlung von 150.000,00 € festgelegt wurde.

Die Androhung einer Anfechtungsklage wegen laesio enormis (= Verkürzung über die Hälfte) gemäß § 934 ABGB, die in letzter Konsequenz zur (gerichtlichen) Aufhebung des Kaufvertrages geführt hätte, hatte offensichtlich für beide Vertragsparteien eine Nachverhandlung des Kaufpreises sinnvoll erscheinen lassen.

Die Gegenleistung sollte keinesfalls über den Wert der Liegenschaft hinausreichen (und war darin auch jedenfalls gedeckt!), sondern angesichts des nunmehr vorliegenden

Gutachtens entsprechend den berechtigten Interessen der Verkäuferin (= Bf) deren tatsächlichem Wert angenähert und gleichzeitig die Zahlungsmodalitäten abgeändert werden. Der Verzicht auf das Wohnrecht durch die Gesamtbarzahlung von 150.000,00 € war nur ein Teil dieser Abänderungsvereinbarung und ist dieser Entschluss schon alleine aus dem Grunde verständlich, dass das Verhältnis zwischen Käufern und Verkäuferin angesichts des sich nachträglich herausgestellten Missverhältnisses zwischen Kaufpreis und Wert der Liegenschaft offensichtlich belastet war.

Darauf, dass die Gegenleistung in ihrer Gesamtheit korrigiert werden sollte und der Betrag von 150.000,00 € nicht ausschließlich auf die Ablöse des Wohnrechtes entfiel, deutet auch der Umstand hin, dass gleichzeitig mit der Vereinbarung der Abschlagszahlung für das Wohnrecht die Leibrentenregelung entsprechend eingeschränkt wurde.

Die Zahlung war daher aus der Sicht der Leistenden (= Liegenschaftskäufer), die zudem in keinerlei verwandtschaftlichem Verhältnis zu der Bf standen, als Bestandteil des **nachträglich korrigierten Kaufpreises für die Übertragung des Vermögenswertes "Liegenschaft"** zu betrachten.

Dementsprechend stellte die Ablösezahlung, wie sich auch aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158, zur Frage der Ermittlung des Spekulationsgewinnes) ergibt, bei den Käufern **nachträgliche Anschaffungskosten** dar. Diese nachträglichen Anschaffungskosten wurden für die Übertragung der (nunmehr lastenfreien) Liegenschaft geleistet und führten im Gegenzug bei der Wohnungsberechtigten dazu, dass der zuvor durch das Wohnungsgebrauchsrecht und die lebenslangen Leibrentenzahlungen verminderte Barverkaufserlös erhöht wurde.

Dass zwischen den beiden Vereinbarungen, wie vom Finanzamt eingewendet, zwei Jahre lagen, konnte diese einheitliche Sichtweise nicht berühren. Diese Ansicht wird auch durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 04.09.2014, 2011/15/0039, zur Frage des Vorliegens von sonstigen Einkünften gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 betreffend die Veräußerung von Beteiligungen gemäß § 31 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993 gestützt. Danach ist dem Telos der do. Bestimmung für die Bemessung des Veräußerungserlöses gemäß § 31 EStG 1988 nicht nur das für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen geleistete Entgelt umfasst, sondern sind auch jene Beträge zu berücksichtigen, die gesondert für den Verzicht auf solche Rechte (bzw. deren Übertragung) geleistet werden.

Wesentlich für die Beurteilung eines Ablösebetrages erscheint aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes insgesamt, **ob das Vermögen des Verzichtenden durch den Verzicht eine Minderung erfahren hätte** ( VwGH 23.05.2000, 95/14/0029 zum Belastungs- und Veräußerungsverbot; VwGH 20.10.2010, 2007/13/0059, wonach der Verzicht auf ein unentgeltlich erworbenes Optionsrecht keine Minderung des Vermögens bewirkt hätte).

Ein Veräußerungsvorgang bzw. veräußerungsähnlicher Vorgang liegt dann vor, wenn die Zahlung als Entgelt für die endgültige Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz anzusehen ist; entscheidend ist dabei der wirtschaftliche Gehalt der zugrunde

liegenden Leistung (*Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 29 Tz 37 unter Verweis auf BFH, BStBl 2001 II 391 zum entgeltlichen Verzicht auf ein Servitut, daher keine Leistung).

**Im gegenständlichen Fall** hatte sich die Bf als Verkäuferin mit dem Wohnungsgebrauchsrecht die Nutzung eines Teiles der Liegenschaft zurückbehalten; insofern hatten die Käufer kein "Vollrecht" am Kaufgegenstand erworben, was sich - wie dies auch regelmäßig üblich ist und wie bereits erwähnt - in einem um den Wert des Wohnrechts verminderten Kaufpreis niederschlug (siehe hiezu auch BFG 11.03.2015, RV/3100446/2011, unter Verweis auf VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158). Wirtschaftlich betrachtet bzw. einkommensteuerrechtlich gesehen hatte die Einräumung des Wohnrechts noch keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung dargestellt (siehe *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2017, § 30 Rz 17). Die nachträgliche Erhöhung des Barverkaufspreises durch die Abschlagszahlung für das Wohnrecht stellte jedoch einen **nachträglichen Veräußerungserlös** dar.

Bei einem ablösefreien Verzicht auf ihr Wohnrecht hätte die Bf insofern eine Vermögensminderung erfahren, als die ursprünglich vereinbarte Gegenleistung aus dem Verkauf der Liegenschaft, die im Hinblick auf das zurückbehaltene Wohnungsgebrauchsrecht zu einem minderen Barverkaufspreis geführt hatte, nachträglich um den Wert des nicht konsumierten Wohnungsrechtes geschmälert worden wäre. Damit bestand aber ein unmittelbarer **Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung, nämlich der Übertragung der Liegenschaft**.

Letztlich hatte die Bf dadurch, dass das Wohnungsgebrauchsrecht im Kauf- und Leihrentenvertrag vom 04.04.2011 als Teil der Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft vereinbart worden war, einen schuldrechtlichen Titel erworben. Zivilrechtlich war dieser Anspruch als **Teil der Forderung für die Veräußerung der Liegenschaft** zu betrachten. Forderungen sind gemäß § 353 ABGB, der das Vermögen als die Summe der Gegenstände bzw. Rechtspositionen umschreibt, die einer Person kraft Privatrechtes zustehen (siehe *Rummel*, ABGB<sup>3</sup>, § 353 Rz 1), im Rahmen des Vermögens zu erfassen.

Diese Sichtweise lag offensichtlich auch der in **Rz 6611 EStR 2000 in der bis 04.06.2013 geltenden Fassung** zugrunde, wenn dort festgehalten war, dass Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes ebenfalls als Leistung unter § 29 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren seien, es sei denn, das Wohnrecht sei im Rahmen der Veräußerung des Gebäudes zurückbehalten und das Entgelt für die Aufgabe des Wohnrechts stelle einen nachträglichen Veräußerungserlös dar (in diesem Sinne auch *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2013, § 29 Rz 42).

Genau dieser Sachverhalt war im beschwerdegegenständlichen Fall gegeben, während von einem solchen in den zitierten Entscheidungen UFS 09.02.2011, RV/0479-F/2010, und BFG 19.01.2017, RV/5100806/2015, nicht auszugehen war.

Abgesehen davon, dass die Einkommensteuerrichtlinien als Verwaltungsanweisung keine Rechte und Pflichten zu begründen vermögen, bedeutet der Umstand, dass sich der letzte Teilsatz in der neueren Fassung der Richtlinien nicht mehr findet, nicht, dass eine Prüfung dahingehend, ob die Ablöse für den Verzicht auf ein Wohnrecht im Zusammenhang mit der

Übertragung eines Wirtschaftsgutes stünde, und somit eine Prüfung auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt von Vereinbarungen im Sinne obiger Ausführungen generell zu entfallen hätte.

Vielmehr ist, wie auch bereits in der Entscheidung UFS 09.02.2011, RV/0479-F/10, festgehalten, jeweils im Einzelfall zu untersuchen, ob eine Zahlung als Entschädigung für die Aufgabe eines Vermögenswertes gewährt wird oder ihr eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 gegenübersteht.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ergab die entsprechende Prüfung, wie oben ausführlich dargestellt, im Ergebnis, dass die strittige Zahlung für eine Vermögensübertragung geleistet worden war.

Darüber hinaus ist abschließend anzumerken, dass im Hinblick auf das im Einkommensteuerrecht vorherrschende Leistungsfähigkeitsprinzip - ebenso wie bei einem entgeltlichen Erwerb des Rechts - dem Erlös aus dem Verzicht auf das Wohnrecht konsequenterweise der diesem entsprechende Betrag aus dem Abgang der Liegenschaft (= aliquoter Teil der Anschaffungskosten für Wohnrecht) als **Werbungskosten**

gegenüberzustellen wäre (siehe hierzu auch *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 29 Tz 41, wonach frühere Zahlungen für den Erwerb eines Vorkaufs- bzw. Rückkaufsrechtes in Abzug zu bringen sind). Falls Werbungskosten im Zusammenhang mit Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 in einem anderen Jahr anfallen als die Einnahmen, dann sind sie bis zur Höhe der Einnahmen abzugsfähig (periodenübergreifende Verrechnung - BFH 03.06.1992, X R 91/90, BStBl 1992 II, 1017; *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 29 Tz 45).

**Insgesamt** kam das Bundesfinanzgericht nach Prüfung des wirtschaftlichen Gehalts der Vereinbarungen, die der beschwerdegegenständlichen Ablöse des Wohnungsgebrauchsrechts zugrunde lagen, aufgrund obiger Erwägungen zum Schluss, dass die strittige Abschlagszahlung von 150.000,00 € im Zusammenhang mit der Übertragung eines Vermögenswertes gestanden hatte und daher keine "Sonstigen Einkünfte" im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 darstellte.

## **B) Zu den Sonderausgaben:**

### **1) Rechtslage:**

Gemäß **§ 18 Abs. 1 EStG 1988** sind unter anderem folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1. Renten und dauernde Lasten ....

2. **Beiträge und Versicherungsprämien** ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer - **freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung**, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch

genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

....

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

...

b) **Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen** verausgabt werden. Eigenheim ist ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, die mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dient. ...

c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
- Herstellungsaufwendungen.

....

In **§ 18 Abs. 3 EStG 1988** wird in Ergänzung des Abs. 1 unter anderem Folgendes bestimmt (Fettdruck durch BFG):

"...

2. Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher **Höchstbetrag von 2.920 Euro** jährlich. ....

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebliche Höchstbetrag, so ist **ein Viertel** der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben anzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebliche Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt."

## 2) Erwägungen:

### a) Zu den Versicherungsprämien:



Die Bf leistete laut Versicherungsbestätigung im Jahr 2013 Prämien zur Unfall- und KFZ-Insassenunfallversicherung im Ausmaß von insgesamt 342,01 €.

Es liegen somit Sonderausgaben im Sinne der oben zitierten Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 vor (zur KFZ-Insassenversicherung siehe VwGH 20.01.1976, 1644/74; Jakom/Vock, EStG, 2017, § 18 Rz 41).

#### **b) Zu den Aufwendungen für Wohnraumschaffung/Wohnraumsanierung:**

§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 fordert für die Qualifikation als Errichtungskosten das Vorliegen eines dort definierten Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung.

Im gegenständlichen Fall konnte die Bf glaubhaft darlegen, dass sie im Herbst 2013 ein neu errichtetes Einfamilienhaus mit nur einer Wohnung bezogen hat. In diesem Zusammenhang fielen ua Aufwendungen in Höhe von 4.499,20 € an, die sich größtenteils aus solchen für Außenjalousien (3.095,83 € netto) und Netzbereitstellungsentgelt (832,00 €) zusammensetzten, die allein (selbst nach Abzug einer aliquoten Gutschrift laut Rechnung) den Sonderausgabenhöchstbetrag von 2.920,00 € überschritten.

Die Errichtung eines Eigenheimes ist grundsätzlich mit seiner Benutzbarkeit (spätestens Benützungsbewilligung) abgeschlossen (VwGH 17.1.1984, 83/14/0240, 1984, 354) bzw. wenn der Bau iSd Bauplanes fertig gestellt wurde (VwGH 12.1.1967, 374/66, 1967, 80). Abschlussarbeiten im zeitlichen Nahbereich der Benützungsbewilligung sind offenkundig ebenfalls begünstigt; nicht begünstigt sind die Fälle, in denen die Benützungsbewilligung bereits vorlag und weitere Aufwendungen erst Jahre danach anfallen (VwGH 23.10.1984, 84/14/0076, 1985, 149; *Doralt*, EStG<sup>18</sup>, § 18 Tz 154).

Im gegenständlichen Fall konnte jedenfalls davon ausgegangen werden, dass die beschwerdegegenständlichen Aufwendungen im zeitlichen Nahebereich der Benützungsbewilligung für das 2013 bezogene Einfamilienhaus standen.

Darüber hinaus wäre selbst der nachträgliche Einbau von Rollläden bzw. - wie hier - Außenjalousien als energiesparende Maßnahmen und somit als Sonderausgabe zu werten (*Doralt*, EStG<sup>18</sup>, § 18 Tz 198).

Die im Zusammenhang mit der Wohnraumschaffung geltend gemachten Sonderausgaben waren daher, wie auch seitens der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 20.07.2017 festgehalten, als solche anzuerkennen.

#### **C) Ergebnis:**

Insgesamt war aufgrund obiger Ausführungen dem Beschwerdebegehren stattzugeben und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als die strittige Abschlagszahlung für den Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht nicht als "Sonstige Einkünfte" gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 zu erfassen war. Die beantragten Sonderausgaben waren in Höhe des Sonderausgaben(höchstbetrags)viertels (siehe § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988) anzuerkennen.

#### **IV) Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

### **1) Zur Erfassung der Abschlagszahlung für den Verzicht auf das Wohnrecht als "Sonstige Einkünfte":**

In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes waren bislang Sachverhalte zu beurteilen, bei denen dem Verzicht des Wohnungsgebrauchsberechtigten (oder dem Verzicht auf andere höchstpersönliche Rechte wie zB ein Belastungs- und Veräußerungsverbot, Nachbarrechte etc.) kein entgeltlicher Erwerbsvorgang gegenüber gestanden hatte. Zudem wurde Rz 6611 EStR 2000 ab 05.06.2013 dahingehend geändert, dass der Zusatz, dass Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechts dann nicht als Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 zu erfassen wären, wenn das Wohnrecht im Rahmen der Veräußerung des Gebäudes zurückbehalten worden sei, gestrichen wurde.

Da noch keine Rechtsprechung zu einem gleichgelagerten Sachverhalt vorliegt und die Abänderung der EStR offensichtlich auch Zweifel an der generellen Beurteilung der Ablöse von Wohnrechten durch die Finanzverwaltung aufkommen lassen kann, erwies sich die im gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu lösende Rechtsfrage als solche von grundsätzlicher Bedeutung.

### **Zu den Sonderausgaben:**

Ob die von der Bf getätigten Ausgaben Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG 1988 darstellten, war im gegenständlichen Fall bezogen auf den konkret vorliegenden Sachverhalt im Zuge der Beweiswürdigung zu klären. Eine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher in diesem Punkte nicht vor.

Linz, am 18. August 2017