

immolex

Dokumentinformation

Verzicht auf Wohnungsgebrauchsrecht ist nicht als Veräußerungsvorgang zu beurteilen

| | |
|---------------------------|---|
| Typ | Zeitschrift |
| Datum/Gültigkeitszeitraum | 01.03.2019 |
| Publiziert von | Manz |
| Glossator | Clemens Malainer Andreas Staribacher |
| Fundstelle | immolex 2019/31 |
| Heft | 3 / 2019 |
| Seite | 112 |
| Entscheidung | VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018 BFG 19.1.2017, RV/5100806/2015 ▼ Zu den Verweisen |

Leitsatz

Der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht ist grundsätzlich nicht als Veräußerungsvorgang zu werten, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können. Nicht übertragbare Rechte sind auch keine Wirtschaftsgüter. Da es sich beim vorliegenden Wohnungsrecht um ein nicht übertragbares Gebrauchsrecht handelt, ist dessen Aufgabe (gegen Ablösezahlung) nicht als Veräußerungsvorgang zu beurteilen; es liegt damit auch kein Veräußerungstatbestand vor.

Sachverhalt

Mit Bescheid v 1. 12. 2014 setzte das Finanzamt die ESt für das Jahr 2011 fest. Es berücksichtigte dabei Einkünfte aus Leistungen iHv Euro 120.000,-. In der Begründung führte das Finanzamt hiezu aus, der Revisionswerber habe ein Wohnrecht an einer näher genannten Liegenschaft gehabt. Im Jahr 2011 habe er gegen eine Ablösezahlung iHv Euro 120.000,- auf dieses Wohnrecht verzichtet. Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechts seien gem [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) zu erfassen.

Der Revisionswerber erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde. Er machte zusammengefasst geltend, das als Wohnungsrecht eingeräumte Nutzungsrecht sei ein vermögenswertes Recht. Ablösezahlungen, die als Gegenleistung für die endgültige Aufgabe von vermögenswerten Rechten wie Fruchtgenussrechte geleistet würden, führten nicht zu steuerpflichtigen Einkünften, wenn diese außerhalb der Spekulationsfrist verwirklicht würden. Dem Revisionswerber sei mit Übergabevertrag im Jahr 1991 das Wohnungsrecht eingeräumt worden. Im Jahr 2011 habe er gegen eine Abfindung iHv Euro 118.000,- auf dieses Wohnungsrecht verzichtet.

Mit Beschwerdevorentscheidung v 18. 3. 2015 änderte das Finanzamt den ESt-Bescheid 2011 ab. Die Einkünfte aus Leistungen wurden nunmehr mit Euro 118.000,- angesetzt.

Der Revisionswerber beantragte die Entscheidung durch das Verwaltungsgericht.

Mit dem angefochtenen Erk änderte das BFG den ESt-Bescheid ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den VwGH nach [Art 133 Abs 4 B-VG](#) zulässig sei.

Begründend führte das BFG ua - nach Wiedergabe des Verfahrensgangs - im Wesentlichen aus, mit Notariatsakt vom August 1991 sei ua ein Haus von den Eltern an die Schwester des Revisionswerbers übergeben worden. In dieser Vereinbarung sei ein Wohnungsrecht an die Eltern sowie an den Revisionswerber vereinbart worden.

Der Revisionswerber habe - laut Melderegister - diese Wohnung bis Mai 2005 als Hauptwohnsitz genutzt. Ab diesem Zeitpunkt werde als Hauptwohnsitz die Anschrift eines neu errichteten Eigenheims angeführt. Der Schwager des Revisionswerbers habe von Februar 2005 bis August 2011 seinen Hauptwohnsitz an dieser Anschrift gemeldet gehabt. Der Revisionswerber habe die Wohnung dem Schwager unentgeltlich und ohne vertragliche Regelung überlassen. Der Schwager habe lediglich die Betriebskosten zu leisten gehabt. Eine Zustimmung zu dieser Überlassung sei nicht festgehalten worden, sei aber von der Eigentümerin (der Rechtsnachfolgerin der Schwester) akzeptiert worden.

Aufgrund einer Verkaufsabsicht der Rechtsnachfolgerin der Schwester habe diese das Wohnungsrecht des Revisionswerbers gegen Zahlung von Euro 118.000,- abgelöst. Die Wohnung sei in der Folge vermietet worden; im März 2014 sei das Haus verkauft worden.

Im Grundbuch sei das Recht als "Wohnungsrecht" eingetragen worden; auch im Übergabsvertrag sei die Berechtigung als "Wohnungsrecht" bezeichnet worden. Strittig sei, ob die Ablösezahlung für das "Wohnungsrecht" ein Wohnungsgebrauchsrecht oder ein Fruchtgenussrecht betroffen habe.

Der Verzicht auf das Wohnungsrecht stelle jedenfalls eine im Unterlassen bestehende Leistung dar; die Entgeltlichkeit führe zu Einkünften aus sonstigen Leistungen iSd [§ 29 Z 3 EStG 1988](#), dies aber nur dann, wenn der Vorgang nicht als Veräußerung eines Vermögensgegenstands oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen sei.

Die Dienstbarkeit der Wohnung werde im Zweifel als höchstpersönliche für die Lebensdauer des Berechtigten wirksame Befugnis eingeräumt. Der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht sei eine Leistung iSd [§ 29 Z 3 EStG 1988](#), weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden könnten und deshalb keine Wirtschaftsgüter darstellten.

Der Revisionswerber habe zwar die Wohnung seinem Schwager überlassen. Er habe aber keinen Fruchtgenuss erlangt, weil er die Wohnung dem Schwager unentgeltlich überlassen habe und auch die Wohnrechtsgeber keine Einwendungen gegen diese Vorgehensweise gehabt hätten.

Es sei von einem bloßen Wohnungsgebrauchsrecht auszugehen. Daher handle es sich um die Aufgabe eines höchstpersönlichen Rechts; das Entgelt sei nach [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) zu besteuern. Es könne aber die - im Zuge der Einräumung des Wohnungsrechts - übernommene Verbindlichkeit (S 180.000,-, also Euro 13.081,-) als Anschaffungskosten bzw Werbungskosten der Entschädigung berücksichtigt werden. Die Einkünfte aus Leistungen ergäben sich daher mit Euro 104.919,-.

Der VwGH wies die gegen dieses Erk erhobene Revision als unbegründet ab.

Begründung

Aus den Entscheidungsgründen:

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

Das ABGB regelt demnach das Wohnrecht nicht als eigene Dienstbarkeit, sondern als Gebrauch oder Fruchtgenuss an Wohnräumen, je nachdem, ob sie nur zum persönlichen Bedarf oder ohne diese Einschränkung benützt werden dürfen. Welches dieser beiden Rechte vorliegt, ist eine Auslegungsfrage des einzelnen Falls. Bei einem selbständigen Gebäude (entgegen dem Revisionsvorbringen: nicht bloß eines Gebäudeteils; vgl [OGH 11. 5. 1999, 5 Ob 135/99k](#)) spricht die Vermutung für Fruchtgenuss, bei Überlassung einer einzelnen Wohnung ist hingegen im Zweifel ein bloßes Gebrauchsrecht anzunehmen (vgl [RIS-Justiz RS0011588](#)). Zum Wesen eines Fruchtgenussrechts gehört es, dass der Berechtigte die überlassenen Teile des Hauses ohne Einschränkung auf seine Bedürfnisse benützen und daher auch an Dritte überlassen darf (vgl [RIS-Justiz RS0011826](#)).

Während die Übertragung eines Fruchtgenussrechts ("der Ausübung nach" oder auch "der Substanz nach") zulässig ist, ist die Dienstbarkeit des Gebrauchs hingegen selbst der Ausübung nach unübertragbar (vgl [Spath in Schwimann/Kodek, ABGB⁴ § 485 Rz 2 f](#); vgl auch - zur Verwertung im Rahmen eines Exekutionsverfahrens - [OGH 21. 7. 2004, 3 Ob 88/04v](#)).

Nach den im angefochtenen Erk festgestellten Bestimmungen des Übergabsvertrags wurde dem Revisionswerber auf Lebensdauer ein "Wohnungsrecht" an näher genannten Zimmern mit Mitbenützung von weiteren Zimmern

eingedrückt, wobei auch ausdrücklich geregelt wurde, dass er während der Dauer seines Wohnungsrechts eine Ehegattin oder Lebensgefährtin und Kinder mitwohnen lassen dürfe. Diese Regelungen lassen erkennen, dass dem Revisionswerber nur Räumlichkeiten in einem Umfang eingeräumt wurden, die seinem persönlichen Bedarf entsprachen. Wenn ausdrücklich geregelt wurde, dass bestimmte Personen aufgenommen werden dürften, so spricht dies dagegen, dass die Räumlichkeiten - ohne Zustimmung des Eigentümers - auch an andere Personen überlassen werden dürften. Damit ist der Beurteilung des BFG nicht entgegenzutreten, dass es sich im vorliegenden Fall um ein Wohnungsgebrauchsrecht handelte.

Eine Leistung iSd [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung iS dieser Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Die Veräußerung von Vermögensgegenständen und die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung kann aber nicht auch als Leistung iSd [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) angesehen werden (vgl etwa [VwGH 28. 5. 2009, 2007/15/0200](#) mwN; sowie [VwGH 27. 4. 2017, Ra 2015/15/0067](#) mwN).

Der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht ist grundsätzlich nicht als Veräußerungsvorgang zu werten, da höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können (vgl [Jakom/Kanduth-Kristen, EStG \[2017\] § 29 Tz 41](#) mwN). Nicht übertragbare Rechte sind auch keine Wirtschaftsgüter (vgl [Doralt et al, EStG](#)¹⁷ § 4 Tz 32).

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

Glosse

Diesem Erk des VwGH ist uE grundsätzlich zuzustimmen, sowohl iS einer möglichst einheitlichen Rsp als auch bei einer davon unabhängigen Bewertung des vorliegenden steuerlichen Sachverhalts. Im Einzelfall kann die Unterscheidung zwischen dem Vorliegen eines Fruchtgenussrechts (usus fructus) und dem Vorliegen eines Wohnungsgebrauchsrechts tatsächlich schwierig sein. Oft ist es eben eine Auslegungssache, über die es sich trefflich streiten lässt, ob entweder das eine oder das andere vorliegt, allerdings scheint die Sachlage - wie auch das BFG und der VwGH erkennen - in diesem Fall eindeutig zu sein. Insb die im Vertrag angeführte wortwörtliche Erlaubnis, auch den engsten Familienverband des Steuerpflichtigen im Rahmen des gewährten Wohnungsrechts in die Bewohnung des Gebäudeteils miteinbeziehen zu dürfen, spricht eindeutig gegen die Gewährung eines Fruchtgenussrechts (vgl hiezu die zahlreich verfügbare entsprechende Judikatur, unlängst zB [5 Ob 229/11d](#) oder [5 Ob 113/13y](#)). Wäre seitens der Schwester die Einräumung eines Fruchtgenussrechts vorgesehen gewesen, wäre dieser Passus nicht notwendig gewesen, da ein Fruchtgenussrecht grundsätzlich jede Nutzung gewähren würde - mit der einzigen Einschränkung, dass die Sache in ihrer Substanz zu bewahren ist. Andererseits war aber auch bei Gewährung eines Wohnungsgebrauchsrechts der gegenständliche Passus unnötig, da diese persönliche Dienstbarkeit jedenfalls die Aufnahme der (aller)engsten Verwandten bei sich gestattet (vgl [8 Ob 10/10v](#)). Aus dem gewählten Vertragswortlaut ist aber uE eben ableitbar, dass die Schwester nicht wollte, dass jemand anderer als der Bruder und seine engsten Angehörigen mit ihr gemeinsam in nächster räumlicher Nähe unter demselben Dach leben. Es ist allerdings davon auszugehen, dass die Schwester des Steuerpflichtigen im Zweifel nicht im Sinn hatte, eine Vertragskonstruktion zu wählen, die ihrem eigenen Fleisch und Blut die Pflicht auferlegt, den Erlös aus der Aufgabe des Wohnungsrechts nach [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) (sonstige Einkünfte) zu besteuern, während die Aufgabe des Fruchtgenusses idR nicht zu besteuern gewesen wäre. Letztendlich wäre allerdings auch eine andere Vertragskonstruktion mit gleichem sachlichen Inhalt nicht geeignet gewesen, eine Besteuerung zu verhindern, da laut [§ 21 BAO](#) der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts für die steuerliche Beurteilung heranzuziehen ist.

Abschließend sei noch angemerkt, dass dem Beschwerdeführer in diesem für uns recht eindeutigen Fall lediglich deswegen die Zulässigkeit einer Revision gewährt wurde, da es diesbezüglich noch keine heranziehbare Rsp des VwGH gab. Da der VwGH diesen Fall gemäß den Finanzgerichtsurteilen entschieden hat, ist diese Rechtsfrage nunmehr auch höchstgerichtlich entschieden.

Zitiervorschlag

Zum Glossator

Dr. *Clemens Malainer* ist StB-Anwärtler in Wien. Dr. *Andreas Staribacher* ist WT und StB in Wien.

Meta-Daten

Schlagwort(e)

Wohnungsrecht; höchstpersönliches Recht; nicht übertragbares Gebrauchsrecht; Verzicht auf Wohnrecht gegen Ablösezahlung; Übergabevertrag; Fruchtgenuss.

Rubrik(en)

Immobilienbesteuerung Rechtsprechung

Rechtsgebiet(e)

Immobilienbesteuerung

Verweise

- > [VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018](#)
 - > [BFG 19.1.2017, RV/5100806/2015](#)
 - > [§ 29 EStG 1988](#)
 - > [§ 485 ABGB](#)
 - > [§ 521 ABGB](#)
-

Rückverweise

Entscheidungen

- > [OGH 7 Ob 76/18d \(Volltext\)](#) -
-

© 2019 MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH