

Ablösezahlung für den Verzicht auf ein Wohnrecht als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG steuerpflichtig?

Immobilien



Ist ein Wohnrecht als Gebrauchsrecht (und nicht als Fruchtgenussrecht) ausgestaltet, liegt nach Ansicht des VwGH (31.01.2018, [Ro 2017/15/0018](#)) im Fall einer Ablösezahlung für den Verzicht auf das Wohnrecht eine steuerpflichtige Leistung nach § 29 Z 3 EStG vor.

Insbesondere im Fall von Übertragungen von Immobilien innerhalb der Familie beispielsweise zum Zweck der vorweggenommenen Erbfolge ist die Vereinbarung eines Wohnrechts nicht unüblich. Der VwGH beschäftigte sich jüngst mit der Frage der steuerlichen Behandlung einer Ablösezahlung für den Verzicht auf ein Wohnrecht.

Sachverhalt

Die Eltern haben ihrer Tochter ein Haus übergeben und ihrem Sohn (dem Revisionswerber) das Wohnrecht für die Räume im Erdgeschoss eingeräumt, das im Grundbuch als Dienstbarkeit eingetragen wurde. Die Rechtsnachfolgerin der Schwester beabsichtigte das Haus zu verkaufen und löste das Wohnrecht des Rw gegen eine Zahlung von EUR 118.000 ab. Das Finanzamt unterwarf die Ablösezahlung als Leistungseinkünfte gem § 29 Z 3 EStG der Einkommensteuer. Das BFG folgte dieser Ansicht, wobei ordentliche Revision an den VwGH zugelassen wurde.

Abgrenzung Gebrauchsrecht - Fruchtgenussrecht

Für die steuerliche Beurteilung einer Wohnrechtsablösezahlung muss zunächst die zivilrechtliche Vorfrage geklärt werden, ob es sich bei dem vereinbarten Wohnrecht um ein Gebrauchsrecht oder ein Fruchtgenussrecht handelt. Das ABGB regelt in § 521 das Wohnrecht nicht als eigene Dienstbarkeit, sondern als Gebrauch oder als Fruchtgenuss an Wohnräumen.

- Das Fruchtgenussrecht ermöglicht dem Berechtigten die volle Nutzung der Sache unter Scho-

nung der Substanz. Der Fruchtgenussberechtigte darf mangels gegenteiliger Vereinbarung das Objekt vermieten, verpachten, oder Dritten überlassen. Bei einer (außerbetrieblichen) Vermietung der Immobilie erzielt der Fruchtgenussberechtigte Einkünfte iSd § 28 EStG. Bei Übertragung des Fruchtgenussrechts „der Substanz nach“ (dh bei endgültiger Übertragung mit dinglicher Wirkung auf einen Dritten) wurde vom VwGH bestätigt, dass eine dafür vorgesehene Ablösezahlung außerhalb der Spekulationsfrist nicht steuerpflichtig ist (vgl. [Tax News 05-07/2017](#)).

- Ein Gebrauchsrecht hingegen kann nicht ohne Einschränkung genutzt und Dritten überlassen werden. Wesentliches Abgrenzungskriterium ist die Einschränkung auf den persönlichen Bedarf des Berechtigten.

Ob im Fall eines Wohnrechts ein Gebrauchs- oder ein Fruchtgenussrecht an Wohnräumen vorliegt, ist eine Auslegungsfrage des einzelnen Falles. Bei einem selbstständigen Gebäude spricht die Vermutung für Fruchtgenuss, bei Überlassung einer einzelnen Wohnung ist hingegen im Zweifel ein bloßes Gebrauchsrecht anzunehmen.

VwGH 31.01.2018, [Ro 2017/15/0018](#)

Wie bereits das BFG (19.01.2017, [RV/5100806/2015](#); vgl ausführlich Leyrer, BFGjournal 2017, 252) kam auch der VwGH im vorliegenden Fall zum Schluss, dass es sich um ein Wohnungsgebrauchsrecht handelt. Vereinbart wurde nämlich ein „Wohnungsrecht“ des Rw an Zimmern im Erdgeschoss und

die Mitbenützung von weiteren Zimmern im Obergeschoss. Ehefrau bzw Lebensgefährtin und Kinder dürfe er mitwohnen lassen. Diese Regelungen lassen eine Einräumung der Räumlichkeiten nur in einem Umfang entsprechend dem persönlichen Bedarf erkennen.

Aufgrund des höchstpersönlichen Charakters dieses Rechts, das zivilrechtlich nicht übertragbar ist und deshalb kein Wirtschaftsgut darstellt, kann ein Verzicht auf dieses Recht nach Meinung des VwGH nicht als Veräußerungsvorgang gewertet werden. Eine Subsumtion unter den Spekulationstatbestand des § 31 EStG ist damit nicht möglich, weil dieser auf die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens abstellt. Generell kann aber eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen und ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl Kanduth-Kristen in Jakom, EStG11, § 29 Rz 41). Der VwGH kam daher letztlich im Einklang zu seiner früheren Rechtsprechung zu höchstpersönlichen Rechten (siehe schon VwGH 03.07.2003, 99/15/0003 zu einem Vorkaufsrecht; vgl auch schon Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht, Rz 289) um Ergebnis, dass die Ablösezahlung eine steuerpflichtige Leistung iSd § 29 Z 3 EStG darstellt.

Zusammenfassung & Conclusio

Die Ablösezahlung für ein Wohnrecht (als Gebrauchsrecht) ist eine steuerpflichtige Leistung iSd § 29 Z 3 EStG; eine Ablösezahlung bei Übertragung eines Fruchtgenussrechts (der Substanz nach) ist hingegen außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist iSd § 29 Z 2 iVm § 31 EStG nicht steuerpflichtig. Der VwGH begründet diese Differenzierung letztendlich damit, dass es sich beim Gebrauchsrecht um ein höchstpersönliches Recht handelt, das an der Person hängt und mit ihr erlischt. Daher liegt mangels Übertragbarkeit dieses Rechts kein Wirtschaftsgut vor, womit ein Verzicht auf das Gebrauchsrecht keinen Veräußerungsvorgang darstellen kann.

In diesem Zusammenhang soll auch auf ein weiteres Erkenntnis des BFG (18.08.2017, RV/5101768/2014; verwiesen werden (vgl auch Peyer/Höber, RdW 2018, 191 und EStR 2000 Rz 6611 idF WE 2017), wonach eine entgeltlicher Verzicht auf ein Wohnrecht (als Gebrauchsrecht) nicht zu den Leistungseinkünften gem § 29 Z 3 EStG führte, weil das Entgelt für den Verzicht einen nachträglichen Veräußerungserlös aus der Grundstückveräußerung darstellte (und daher als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu qualifizieren war). Naturgemäß kann diese Konstellation nur dann auftreten, wenn Veräußerer und Wohnrechtsberechtigter ein und dieselbe Person sind (dies trifft im oben beschriebenen Fall nicht zu), dh sich der Veräußerer einer Immobilie ein Wohnrecht zurück behält.

Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung einer allfälligen Wohnrechtsablösezahlung ist daher im Lichte der jüngsten VwGH Entscheidung eine Einordnung des Wohnrechts als Gebrauchsrecht oder Fruchtgenussrecht als Vorfrage zur Bestimmung der Steuerfolgen essentiell.

Markus Vaishor
Director, Tax
T +43 1 31332-3652
mvaishor@kpmg.at

Katrin Postlmayr
Associate, Tax
T +43 1 31332-3154
kpostlmayr@kpmg.at

kpmg.at