



Wohnrecht – Fruchtgenussrecht im Steuerrecht[©]

Kaum andere Begriffe des Steuerrechts geben so viel Diskussionsstoff her, wie die Unterscheidung der Begriffe Wohnrecht und Fruchtgenussrecht.

Im Sprachgebrauch ist mit dem **Wohnrecht** auch der Begriff des **Wohnungsrechtes** bzw Wohnungsgebrauchsrechtes verbunden. Das Wohnrecht wird im § 521 ABGB geregelt. Es ist „das Recht, die bewohnbaren Teile eines Hauses zu seinem Bedürfnis 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.“

Die wesentliche **Unterscheidung** zwischen **Fruchtgenuss** und dem Wohnrecht liegt ua in der **Nutzungsmöglichkeit** zum persönlichen Bedarf oder auch zu anderen Zwecken, wie der Vermietung, etc. Unterschiedlich ist auch die Zuordnung zu Gebäudeteilen oder, wie im Fruchtgenussrechtsfalle, eines selbständigen Gebäudes. Bei **einzelnen Wohnungen** wird im Zweifel ein bloßes **Gebrauchsrecht** anzunehmen sein.

Daran knüpfen auch die Entscheidungen der Höchstgerichte zu diesem Thema an. Wenn beispielsweise einzelne Zimmer zur eigenen Nutzung oder im engsten Familienverband überlassen werden, wird es sich um ein **Wohnungsrecht** und nicht um Fruchtgenussrecht handeln. Wenn auf dieses Recht entgeltlich **verzichtet** wird, handelt es sich um Einkünfte aus Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG. Dieses **höchstpersönliche Recht** ist zivilrechtlich nicht übertragbar und stellt kein Wirtschaftsgut dar (siehe zB VwGH 31.1.2018 Ro 2017/15/0018).

Würde mit dem Recht auch die Vermietung der gesamten Liegenschaft verbunden gewesen sein, wäre dies bei der entgeltlichen Aufgabe des **Fruchtgenussrechtes** allenfalls, außerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr, unter gewissen Voraussetzungen steuerfrei möglich gewesen (sh Fußnote 2 der beiliegenden Übersicht zum Fruchtgenussrecht).

Als Spezialität einer Wohnrechtsablöse ist auch die Zuordnung zum **Liegenschafts Kaufvertrag** möglich. Wenn bereits im Kaufvertrag die Ablösemöglichkeit für ein, zunächst dem Verkäufer vorbehaltenes Wohnrecht enthalten ist, so stellt die spätere Wohnrechtsablöse einen Kaufpreis für die Liegenschaft und keine Einkünfte gemäß § 29 EStG dar (BFG 31.10.2018, RV/6100635/2016).

Um die Komplexität auf die Spitze zu treiben ist noch ein weiteres Höchstgerichtsurteil zu erwähnen, das besagt, dass ein **einheitliches Entgelt** für steuerlich unterschiedlich zu behandelnde Wirtschaftsgüter insbesondere für bebaute Liegenschaften nach streng objektiven Maßstäben **aufzuteilen** ist soll (vgl. VwGH 24.1.2022 Ra 2021/13/0117-3). Konkret ging es um den gleichzeitigen entgeltlichen Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot.

Der Anteil, der auf die **Aufgabe** des **Belastungs- und Veräußerungsverbots** entfällt, stellt wie oben ausgeführt tarifsteuerpflichtige Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG dar. Der auf die **Aufgabe** des **Fruchtgenussrechts** entfallende Anteil ist hingegen als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung zu beurteilen und nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei.

Für die Aufteilung eines einheitlichen Entgelts ist der Verkehrswert beider Wirtschaftsgüter zu ermitteln und das Entgelt im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen. Für den Sachverhalt wurde festgehalten, dass der Wert des **Fruchtgenussrechts** durch Berechnung des **Ertragswerts** und das **Belastungs- und Veräußerungsverbot** mittels **Differenzwertmethode** zu ermitteln ist, dh die Differenz zwischen dem gesamten Entgelt und dem Ertragswert des Fruchtgenussrechts. Im konkreten Fall hatte das oa VwGH-Urteil für die Revisionswerberin unangenehme Folgen, da die vom BFG mit 50% ursprünglich angenommene Fruchtgenussrechts-Komponente durch die Neuberechnung auf 20% reduziert wurde.

TIPP: Die Bandbreite in der steuerlichen Einstufung der Begriffe geht von „Steuerfrei“ bis „Einkommensteuerpflichtig nach Tarif“ bis zur „ImmoESt“. Man sieht: Ein diffiziles Beraterthema!

➔ Übersicht nachstehend



ENTGELTLICHE ABTRETUNG VON RECHTEN IM PRIVATVERMÖGEN⁹⁾

Art des Rechtes	nicht steuerbar	Leistungen § 2 iVm § 29 Z 3 EStG bzw § 32 Abs 1 Z 1 EStG = steuerpflichtig	Spekulation § 31 EStG = steuerfrei nach 1 Jahr	Private Grundstücks- veräußerung § 30 EStG = steuerpflichtig	V + V § 28 EStG = steuerpflichtig
als Gegenleistung für			x ¹⁷⁾		
▪ Abtretung Wasserbezugsrecht		x ¹¹⁾		x ¹¹⁾	
▪ den Verzicht auf ein Wohnrecht			x ³⁾	x ¹⁾	
▪ die Aufgabe von Bestandteilen			x ¹⁵⁾		
▪ die Aufgabe eines Weitergabe- und Untermietrechtes					
▪ den Verzicht auf Nachbarrechte		x ⁸⁾			
▪ die Aufgabe Belastungs- und Veräußerungsverbot		x ¹⁰⁾			
▪ die Aufgabe Fruchtgenussrecht	x ²⁾			x ²⁾	x ²⁾
▪ Minderung zukünftiger Erträge und Wertminderung eines Mietwohnhauses	x ⁴⁾				
▪ eine Rentenabfindung		x ⁵⁾			
▪ Geschäftsbeeinträchtigung beim U-Bahnbau		x ⁶⁾			
▪ Aufgabe oder Einräumung Vorkaufsrecht		x ⁷⁾			
▪ Verzicht auf ein Optionsrecht		x ¹²⁾			
▪ Verzicht auf Einbringung von Besitzstörungsklagen		x ¹³⁾			
▪ Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes		x ¹⁴⁾			
▪ Private Schadenersatzleistungen (Einmalbetrag)	x ¹⁶⁾				

¹⁾ Wenn wirtschaftlich betrachtet grundstücksähnlich

²⁾ Rz 6839 und Rz 115a EStR

- steuerpflichtige Veräußerung, wenn die Übertragung des Wirtschaftsgutes (unter Vorbehalt des Fruchtgenusses) und die Ablöse des Fruchtgenussrechts einheitlicher Übertragungsvorgang, der geleistete Betrag insgesamt mehr als 50% des gemeinen Wertes des nicht um den Fruchtgenuss verminderten Wirtschaftsgutes beträgt: Entgeltliche Grundstücksveräußerung (ImmoEST), andernfalls Rechtsveräußerung (entgeltlicher Verzicht, sh VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029)

- 75% des Verkehrswertes der übergebenen Liegenschaft lt VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, wenn das subjektive Element des „Bereichernwollens“ vorliegt; ua bei einem persönlichen Naheverhältnis zueinander

- Einkünfte aus V+V (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046), wenn einer Untervermietung (Nutzungsüberlassung) ähnlich

³⁾ Rz 6857 und 6892 EStR, ausgenommen, wenn in Rentenform oder im Betriebsvermögen

⁴⁾ Rz 6858 und 6409 EStR, ebenso VwGH 9.7.2008, 2005/13/0152, aber steuerpflichtig als Einkünfte V+V, wenn Schadenersatzleistungen, die den Ausfall von Einnahmen ausgleichen (Rz 6869 EStR)

⁵⁾ Rz 6865 EStR

⁶⁾ Rz 6844 und 6874 EStR

⁷⁾ Rz 6611 EStR (VwGH 3.7.2003, 99/15/003 und 99/15/0017)

⁸⁾ Rz 6611 EStR (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012), auch Verzicht auf Klage (sh VwGH 25.6.2008, 2008/15/0132), Dulden oder Unterlassen

⁹⁾ Im Betriebsvermögen ist die Gegenleistung für die Aufgabe von Rechten idR Einnahmen gem § 21-23 bzw § 25 und § 29 EStG, demnach steuerpflichtig; so ua als Gegenleistung für die Aufgabe von Bestand, - Eigenstrom, - Fischerei, - Wassernutzungs, - Jagd- und Nachbarrechten, Kontingenten, Dienstbarkeiten, Nutzungserschwernissen, sowie für die Ablöse von Wirtschaftsgütern

¹⁰⁾ Rz 6611 EStR (VwGH 23.5.2000, 95/14/0029, VwGH 24.1.2022, Ra 2021/13/0117)

¹¹⁾ Rz 6611 EStR (Einkünfte aus Leistungen) bzw VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018, ausgenommen Rückbehalt bei Gebäudeveräußerung, auch wenn später = nachträglicher Veräußerungserlös (BFG 18.8.2017, RV/5101768/2014 oder BFG 31.10.2018, RV/6100635/2016), wenn enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang mit Verkauf

¹²⁾ VwGH 28.10.2008, 2006/15/0091, VwGH 3.5.2021, Ra 2019/13/0124: Ausnahme höchstpersönliche Rechte

¹³⁾ VwGH 25.6.2008, 2008/15/0132

¹⁴⁾ zB Errichtung eines Einkaufszentrums, VwGH 30.09.1999, 98/15/0117

¹⁵⁾ UFS 28.5.2003, RV/3763-W/02

¹⁶⁾ Freiwillige (unabhängig von allfälligen Einsprüchen oder anderwertigen Bedingungen) Entschädigungsleistung für Unannehmlichkeiten während der Bauphase (BFG 19.5.2016, RV/1100015/2016)

¹⁷⁾ Auch, wenn zivilrechtlich Dienstbarkeit (BFG 18.1.2018, RV/4100296/2016)

s:\daten_st\intern\übersichten\immobilien\einkommensteuer\entgeltliche abtretung von rechte im privatvermögen.doc, 2023-10-18

© Stingl – Top Audit, Wien