

Aktuelle BFG-Judikatur

Entgeltliche Liegenschaftsübertragung und nachträgliche Wohnrechtsablöse

Genereller wirtschaftlicher Zusammenhang?

STEFAN FRANK / PATRICK LEYRER*)



Das Wohnrecht ist nach herrschender Ansicht ein grundsätzlich nicht übertragbares, höchstpersönliches Recht. Der entgeltliche Verzicht auf dieses Recht führt mangels Wirtschaftsgutcharakters beim Verzichtenden grundsätzlich zu sonstigen Einkünften nach § 29 Z 3 EStG und beim Ablösenden zu nachträglichen Anschaffungskosten. Das BFG kam in seiner jüngst ergangenen Entscheidung vom 18. 8. 2017, [RV/5101768/2014](#), zum Ergebnis, dass der entgeltliche Verzicht auf ein vorbehaltenes Wohnrecht als nachträglicher Veräußerungserlös zu deklarieren ist, wenn die Ablösezahlung iZm der entgeltlichen Liegenschaftsübertragung steht. Das BMF hat sich dieser Rechtsauffassung angeschlossen. Der BFG-Entscheidung sollte jedoch aufgrund der Spezifika des konkreten Sachverhalts keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung beigemessen werden.



1. Sachverhalt

Eine bebaute Liegenschaft wurde an einen fremden Dritten veräußert.¹⁾ Als Gegenleistung wurden eine Einmalzahlung, monatliche lebenslängliche Leibrente und die Duldung eines zugunsten der Verkäuferin bestellten Wohnrechts vereinbart.²⁾ Ein Jahr nach Abschluss des Rechtsgeschäfts wurde von der Verkäuferin ein Bewertungsgutachten über den Verkehrswert der bebauten Liegenschaft eingeholt. Der Gutachter stellte ein krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung fest. Die vom Erwerber zu erbringenden Leistungen betragen insgesamt weniger als die Hälfte des Verkehrswerts der Liegenschaft. Die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anfechtung des Rechtsgeschäfts gemäß § 934 ABGB (*laesio enormis*)³⁾ waren somit erfüllt. Die gerichtliche Anfechtung des Rechtsgeschäfts hätte vermutlich zur *Ex-tunc*-Auflösung des Rechtsgeschäfts geführt.

Um eine Anfechtungsklage zu verhindern, einigten sich die Vertragsparteien außegerichtlich auf eine nachträgliche Vertrags- und Kaufpreisänderung: Die Verkäuferin verzichtete gegen einen Einmalbetrag iHv 150.000 Euro auf das vorbehaltene Wohnrecht und die Leibrentenzahlungen wurden zeitlich begrenzt. Diese Vereinbarung wurde als Entschädigung für den Verzicht auf das Wohnrecht tituliert, um einen geeigneten Titel für die Löschung des Wohnrechts im Grundbuch vorweisen zu können.

Die Ablösezahlung für den Verzicht auf das Wohnrecht wurde von der Finanzverwaltung als sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG besteuert. Das BFG behandelte die

*) Stefan Frank, MSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand und Rechnungswesen (Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung) der WU Wien sowie WT-Berufsanwarter bei der PKF Österreicher-Staribacher Wirtschaftsprüfung GmbH in Wien. Patrick Leyrer, MSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand und Rechnungswesen (Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre) der WU Wien sowie WT-Berufsanwarter bei der BDO Austria GmbH in Wien.

¹⁾ Zum Sachverhalt siehe ebenso *Peyer/Höber*, Entgeltlicher Verzicht auf ein Wohnrecht führt nicht zu Einkünften nach § 29 Z 3 EStG, RdW 2018, 191.

²⁾ Aus steuerlicher Sicht stellt das vorbehaltene Wohnrecht jedoch keine Gegenleistung dar.

³⁾ Verkürzung über die Hälfte.

Ablösezahlung für das Wohnrecht gemäß dem Beschwerdebegehren als nachträglichen Veräußerungserlös. Im konkreten Sachverhalt war daher strittig, ob die nachträgliche Ablöse des Wohnrechts iZm der drohenden gerichtlichen Anfechtung des Rechtsgeschäfts einen nachträglichen Veräußerungserlös oder sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG darstellt.

2. Die Entscheidung des BFG bzw Rechtsauffassung des BMF

Das Wohnrecht ist ein höchstpersönliches, nicht übertragbares Recht ohne Wirtschaftsgutcharakter.⁴⁾ Zahlungen für die Aufgabe eines Wohnrechts stellen grundsätzlich sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG dar, wenn mit der Ablösezahlung kein Abgang eines Vermögenswerts beim Berechtigten verbunden ist. Ob ein Vermögensabgang vorliegt, hat einzelfallbezogen und anhand des wirtschaftlichen Gehalts der jeweiligen Vereinbarung zu erfolgen. Entscheidend ist dabei nicht, wie die Parteien diese Leistung benannt, sondern was sie nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse wirklich gewollt und tatsächlich bewirkt haben.

Die Übertragung des mit Wohnrecht belasteten Eigentums schlägt sich regelmäßig in einem verminderten Kaufpreis nieder. Die Ablöse des Wohnrechts stellt beim Käufer der Liegenschaft nachträgliche Anschaffungskosten und korrespondierend beim Veräußerer einen nachträglichen Veräußerungserlös dar.⁵⁾ Wurde das Wohnrecht vom Verkäufer einer Liegenschaft zurückbehalten und im Vertrag als Teil der Gegenleistung definiert, so würde der ablösefreie Verzicht gegenüber dem Verkäufer nach Ansicht des BFG einen teilweisen Forderungsverzicht aus der Veräußerung der Liegenschaft gleichkommen und somit einen Vermögensabgang bewirken.

Das BFG sah einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Liegenschaftsübertragung und nachträglicher Wohnrechtsablöse. Das Entgelt für die Ablöse des Wohnrechts stellt daher im konkreten Fall einen nachträglichen Veräußerungserlös und keine sonstigen Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG dar.

Das BMF schloss sich in Rz 6611 EStR 2000 idF EStR-Wartungserlass 2018 der Rechtsauffassung des BFG an. Wird ein Wohnrecht im Rahmen der Veräußerung eines Gebäudes zurückbehalten und mindert das Wohnrecht den Veräußerungserlös, stellt das Entgelt für die nachträgliche Aufgabe dieses Rechts einen nachträglichen Veräußerungserlös aus der Grundstücksveräußerung dar.

3. Kritische Würdigung der Entscheidung

Die BFG-Entscheidung über die Einstufung der Ablösezahlung als nachträglichen Veräußerungserlös überzeugt auf den ersten Blick in einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung. Ob sich auf Basis dieser Entscheidung – wie von der Finanzverwaltung angenommen – tatsächlich allgemeine Leitlinien zur steuerlichen Behandlung nachträglicher Ablösezahlungen vorbehaltener Dienstbarkeiten ableiten lassen, erscheint bei genauerer Analyse der Entscheidungsbegründung jedoch fraglich.

Überträgt man die Leitlinien der Entscheidung zudem auf Ablösezahlungen für ein vorbehaltenes Fruchtgenussrecht, so würden in konsequenter Auslegung der Rechtsauffassung des BFG bzw BMF beide Rechtsvorgänge stets ein einheitliches Rechtsgeschäft darstellen.

⁴⁾ So auch VwGH 31. 1. 2018, Ro 2017/15/0018; Zorn, VwGH: Wohnrechtsablöse steuerpflichtig nach § 29 Z 3 EStG, RdW 2018, 190.

⁵⁾ So auch Rz 6611 EStR 2000 in der bis 4. 6. 2013 geltenden Fassung.

3.1. Vorbehaltenes Wohnrecht als Teil der Gegenleistung?

Nach herrschender Ansicht stellt das vorbehaltene Wohnrecht aus ertragsteuerlicher Sicht als bloße Duldungsverpflichtung keine Gegenleistung seitens des Erwerbers dar.⁶⁾ Der bisherige Eigentümer behält sich nur die Nutzungsmöglichkeit – als Ausfluss des Eigentumsrechts – zurück.⁷⁾ Bei entgeltlicher Übertragung einer Liegenschaft unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts wird lediglich der um den Wert des Nutzungsrechts verminderte Vermögensgegenstand übertragen (sogenannte Nettomethode).⁸⁾ Die Befugnisse des neuen Eigentümers sind damit von Beginn an begrenzt. Die volle Verfügungsmacht erlangt der Eigentümer erst bei Wegfall des Rechts.

Diese Rechtsauffassung steht wohl auch im Einklang mit dem Zivilrecht. Die Begründung eines Wohnrechts oder anderer aus dem Vollrecht entspringender Befugnisse stellt mangels Abgeltung der Sachsubstanz keine Gegenleistung dar. Bei Schenkungen unter Fruchtgenussvorbehalt reduziert der Wert des Fruchtgenussrechts lediglich den Wert der Schenkung.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass das vorbehaltene dingliche Wohnrecht zwar eine absolut geschützte Rechtsposition vermittelt, aus ertragsteuerlicher – und wohl auch zivilrechtlicher – Sicht jedoch keinen Teil der Forderung aus der Veräußerung der Liegenschaft darstellt.

3.2. Steuerliche Behandlung der Ablösezahlung beim Liegenschaftseigentümer in Analogie zur Erfassung beim Berechtigten?

Die steuerliche Behandlung der Ablösezahlung für das Wohnrecht beim Liegenschaftseigentümer als nachträgliche Anschaffungskosten kann uE nicht zur steuerlichen Beurteilung der Ablösezahlung beim Veräußerer herangezogen werden: Die Ablöse des Wohnrechts wird zur Lastenfreistellung der Liegenschaft geleistet. Der Erwerber erwirbt das Vollrecht an der Liegenschaft und kann das geleistete Entgelt als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigen.⁹⁾ Beim unentgeltlichen Verzicht auf das Wohnrecht (zB durch Tod des Berechtigten) erfährt die Leistungsfähigkeit des Erwerbers jedoch keine Minderung, sodass eine Berücksichtigung des Wohnrechts als nachträgliche Anschaffungskosten nicht in Betracht kommt.¹⁰⁾

Der Wegfall der Last lässt den ursprünglichen Kaufpreis unberührt und es tritt ein bei Vertragsabschluss einkalkuliertes Ereignis ein. Dies ändert auch nichts an der Tatsache, dass im Fall der Veräußerung der Liegenschaft ohne Wohnrechtsbestellung ein höherer Veräußerungspreis zu erzielen gewesen wäre.¹¹⁾ Im Wegfall des Rechts kann grundsätzlich auch kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO erblickt werden.¹²⁾

Die steuerliche Behandlung der Ablösezahlung beim Erwerber als nachträgliche Anschaffungskosten ändert daher nichts an der steuerlichen Behandlung beim Veräußerer.¹³⁾ Der Veräußerer erzielt bei entgeltlicher Ablöse eines nicht übertragbaren höchstpersönlichen Rechts idR zum Tarif zu besteuernde Leistungseinkünfte nach

⁶⁾ BFH 17. 11. 2004, I R 96/02; VwGH 31. 3. 2011, 2007/15/0115; UFS 13. 12. 2012, RV/0092-K/11; 26. 6. 2007, RV/0266-F/05; BFG 11. 3. 2015, RV/3100446/2011; EStR 2000, Rz 114a, 774 und 6624.

⁷⁾ UFS 26. 6. 2007, RV/0266-F/05; Leitner/Urtz, Private Grundstücksveräußerungen, in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer², ÖStZ-Spezial (2014) 15 (24).

⁸⁾ EStR 2000, Rz 114a bzw 6624; so auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹ (2018) § 30 Rz 17; Thunshirn in Thunshirn/Podovsovnik/Arsenijevic, Die Immobilien-Ertragsteuer³ (2018) Rz 1/231.

⁹⁾ VwGH 31. 3. 2011, 2007/15/0158.

¹⁰⁾ VwGH 31. 3. 2011, 2007/15/0158; UFS 13. 12. 2012, RV/0092-K/11; BFG 28. 9. 2017, RV/7101653/2010.

¹¹⁾ VwGH 31. 3. 2011, 2007/15/0158; BFG 28. 9. 2017, RV/7101653/2010.

¹²⁾ Rüsken in Klein, AO¹³, § 175 Rz 63.

¹³⁾ Ableitbar aus EStR 2000, Rz 6660.

§ 29 Z 3 EStG. Nur wenn der Dienstbarkeit Wirtschaftsgutcharakter unterstellt werden kann, hat die Besteuerung der Ablösezahlung nach den allgemeinen Bestimmungen des § 31 EStG zu erfolgen. Dies müsste uE sinngemäß für die steuerliche Behandlung einer Ablösezahlung für ein ausdrücklich vereinbartes übertragbares Wohnrecht gelten.

Ein genereller Gleichklang in der Besteuerung, wonach die Berücksichtigung als Anschaffungskosten beim Erwerber einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn beim Berechtigten voraussetzt, lässt sich daher uE nicht ableiten.

3.3. Einheitliches Rechtsgeschäft auf Basis des VwGH-Erkenntnisses zur Fruchtgenussablöse an Kapitalanteilen?

In seiner Entscheidungsbegründung verweist das BFG auf ein Erkenntnis des VwGH vom 4. 9. 2014, 2011/15/0039, zur steuerlichen Behandlung der Ablösezahlung eines Fruchtgenussrechts an einem Kapitalanteil. Eine sinngemäße Anwendung dieses Judikats auf Wohnrechts- oder auch Fruchtgenussablösen an Liegenschaften lässt sich uE nicht ableiten. Der Wert des Fruchtgenussrechts an Liegenschaften entspricht idR den zukünftigen Mieteinnahmen unter Berücksichtigung der Lebenserwartung des Berechtigten. Im Vergleich zu Kapitalanteilen führt die Thesaurierung nicht zu einem direkten Anstieg des Verkehrswerts der Liegenschaft. Eine Analogie zum VwGH-Erkenntnis betreffend Fruchtgenussablöse an Kapitalanteilen lässt sich entgegen der Ansicht des BMF sowie von *Bodis/Ebner* nicht ableiten.¹⁴⁾ Zudem hat der VwGH in seinem aktuellen Erkenntnis vom 31. 3. 2017, Ra 2016/13/0029, nicht auf das Urteil iZm Fruchtgenussablösen an Kapitalanteilen referenziert.¹⁵⁾

Wie die KSW zutreffend anmerkt, würden die EStR dem jüngsten VwGH-Erkenntnis zuwiderlaufen.¹⁶⁾ Zudem vertritt der BFH in ständiger Rechtsprechung, dass Einräumung und Ablöse eines Fruchtgenussrechts grundsätzlich zwei selbständige Rechtsgeschäfte bilden, insofern keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Die Ablöse eines Fruchtgenussrechts hat auf die zuvor erfolgte Übertragung des fruchtgenussbelasteten Wirtschaftsguts idR keinen Einfluss.¹⁷⁾ Ein einheitlicher Rechtsvorgang wird regelmäßig nur dann vorliegen, wenn einziger Zweck der Wohnrechtsbestellung die Reduzierung des Veräußerungsgewinns ist und keine nennenswerten Gründe für die Bestellung sprechen.

Die Systematik des angeführten VwGH-Erkenntnisses¹⁸⁾ lässt sich daher nicht ohne Weiteres auf andere Einkunftstatbestände übertragen. Der VwGH nimmt zwar unabhängig eines sachlichen sowie zeitlichen Zusammenhangs zwischen Fruchtgenuss einräumung und -ablöse stets einen einheitlichen Vorgang an, begründet dies jedoch auf Basis der Grundsätze der Besteuerung von Kapitalgesellschaften.

4. Alternativer Lösungsvorschlag

Die Entscheidungsbegründung des BFG vermag aufgrund obiger Überlegung nicht ganz zu überzeugen.¹⁹⁾ So würde in konsequenter Auslegung der Rechtsauffassung des BFG die nachträgliche Ablösezahlung stets einen nachträglichen Veräußerungserlös darstellen. Die steuerliche Behandlung der Ablösezahlung vom Umstand des

¹⁴⁾ Rz 115a EStR 2000 idF EStR-Wartungserlass 2018; *Bodis/Ebner*, Ertragsteuerliche Auswirkungen der entgeltlichen Übertragung von Fruchtgenussrechten an Grundstücken, RdW 2017, 176 (178 f).

¹⁵⁾ Im dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt lag jedoch ein Zuwendungsfruchtgenuss vor.

¹⁶⁾ KSW, Stellungnahme zum Entwurf des EStR Wartungserlasses 2018, 3.

¹⁷⁾ BFH 18. 11. 2014, IX R 49/13 unter Verweis auf BFH 14. 6. 2005, VIII R 14/04; 25. 11. 1992, X R 34/89.

¹⁸⁾ VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0039.

¹⁹⁾ Anderer Ansicht *Peyerl/Höber*, RdW 2018, 91 (192).

Rechtsgeschäftscharakters des ursprünglichen Rechtsgeschäfts²⁰⁾ abhängig zu machen, erscheint uE nicht sachgerecht.²¹⁾ Auch der BFH ist dieser Differenzierung – wie von der deutschen Finanzverwaltung ursprünglich angenommen – nicht gefolgt.²²⁾

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Ablösezahlung ist von entscheidender Bedeutung, ob tatsächlich ein eigener oder einheitlicher Rechtsvorgang vorliegt. Im vorliegenden Sachverhalt beruht die Vereinbarung über die Ablöse des Wohnrechts grundsätzlich auf einem neuen, eigenständigen Vertrag. In dieser speziellen Sachverhaltskonstellation haben die beiden Vertragsparteien eine Nachverhandlung des Kaufpreises sinnvoll erscheinen lassen, um die drohende Vertragsanfechtung wegen Verkürzung über die Hälfte abzuwenden.

Diese Vereinbarung wurde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich zur Abwendung einer drohenden Anfechtungsklage abgeschlossen und steht somit in direktem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der eigentlichen Grundstücksveräußerung. Es hätte daher auch in Erwägung gezogen werden können, die nachträgliche Vertragsanpassung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO einzustufen. Was konkret unter einem rückwirkenden Ereignis verstanden werden kann, wird im Gesetz nicht näher beschrieben, sondern richtet sich nach dem im Einzelfall anzuwendenden materiellen Steuergesetz.²³⁾

Der BFH²⁴⁾ bejaht ein rückwirkendes Ereignis ua dann, wenn infolge eines Vergleichs eine nachträgliche Anpassung eines bereits vereinnahmten Kaufpreises erfolgt und diese Änderungen auf Gründen beruhen, die im Kern im ursprünglichen Vertrag selbst angelegt sind. Wird die Gegenleistung rückwirkend geändert, wirken diese Änderungen nur dann auf den Zeitpunkt der Entstehung des Verkaufs zurück, wenn der Rechtsgrund für die späteren Änderungen ihren Ursprung im ursprünglichen Rechtsgeschäft hat.²⁵⁾ Wurde hingegen das Rechtsgeschäft in Kenntnis der drohenden Nichtigkeit durchgeführt, beruht die spätere Rückabwicklung auf einem neuen, nachträglichen Willensentschluss, der grundsätzlich nicht zurückwirkt.²⁶⁾

Umgelegt auf den gegenständlichen Sachverhalt bedeutet dies, dass es bei nachträglicher vertraglicher Änderung der Entgeltbestandteile des ursprünglichen Veräußerungsgeschäfts entscheidend darauf ankommt, ob der Rechtsgrund der nachträglichen Vertragsänderung und später geleisteten Ablösezahlung bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt war.²⁷⁾ Dies ist uE unzweifelhaft gegeben, weil Leistung und Gegenleistung bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in einem krassen Missverhältnis zueinanderstanden und die Anfechtungsvoraussetzungen für § 934 ABGB bereits bei Abschluss des Rechtsgeschäfts erfüllt waren. Der Rechtsgrund für die nachträgliche Kaufpreisanpassung war daher in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt und wurde nachweislich nur deshalb geleistet, um eine drohende Anfechtung des Rechtsgeschäfts abzuwenden.

²⁰⁾ Ob Nutzungsrecht anlässlich einer unentgeltlichen Vermögensübertragung oder im Rahmen eines entgeltlichen Veräußerungsgeschäfts vorbehalten wurde.

²¹⁾ Daher müsste in konsequenter Auslegung der Entscheidung auch der nachträgliche entgeltliche Verzicht auf ein Wohnrecht iZm einer unentgeltlichen Liegenschaftsübertrag nachträglich ein entgeltliches Rechtsgeschäft begründen, wenn die Wohnrechtsablöse die Hälfte des gemeinen Werts der Liegenschaft übersteigt.

²²⁾ BFH 25. 11. 1992, X R 34/89.

²³⁾ BFH 19. 8. 2003, VIII R 67/02; VwGH 2. 9. 2009, 2008/15/0065, BFG 13. 4. 2018, RV/5100110/2017; Ritz, BAO⁶ (2017) § 295a Rz 4.

²⁴⁾ BFH 14. 6. 2005, VIII R 14/04; 19. 8. 2009, I R 3/09.

²⁵⁾ BFH 13. 10. 2015, IX R 43/14; 4. 10. 2016, IX R 8/15.

²⁶⁾ *Rüsken in Klein*, AO¹³, § 175 Rz 62.

²⁷⁾ BFH 23. 5. 2012, IX R 32/11; *Schallmoser in Blümich*, EStG (140. Lfg) § 16 Rz 596.

Bekräftigt wird diese Rechtsauffassung durch die EStR 2000.²⁸⁾ Das BMF vertritt in Rz 6623 EStR 2000 die Rechtsmeinung, dass unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot die gerichtliche *Ex-tunc*-Auflösung eines Veräußerungsvertrags nach § 934 ABGB (Verkürzung über die Hälfte) ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellt.²⁹⁾ Die gilt selbst bei bloßer vertraglicher Vereinbarung der Vertragsparteien über die Aufhebung des Rechtsgeschäfts, wenn nachweislich die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung erfüllt wären. Daher stellt uE nicht nur die erfolgreiche gerichtliche Anfechtung, sondern auch die außergerichtliche Einigung zur Vermeidung des Rechtswegs ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.

Vor dem Hintergrund der speziellen Sachverhaltskonstellation wären die Voraussetzungen für ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO erfüllt gewesen. Der nachträgliche Verzicht auf das Wohnrecht stellt daher in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses einen nachträglichen Veräußerungserlös dar. Verneint man jedoch das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses, wäre die Ablösezahlung uE entgegen der Ansicht des BFG und der Finanzverwaltung unter § 29 Z 3 EStG zu subsumieren. Die Ablösezahlung für ein höchstpersönliches Wohnrecht stellt beim Verzichtenden eine sonstige Leistung dar und ist nicht als Veräußerungsvorgang zu werten.³⁰⁾

Einen generellen Zusammenhang der beiden Rechtsvorgänge herzustellen, erscheint nicht sachgerecht. Auch nach herrschender deutscher Rechtsprechung handelt es sich zwischen den beiden Rechtsvorgängen grundsätzlich um zwei getrennte, auf selbständigen Willensentscheidungen der Beteiligten beruhende Rechtsgeschäfte, für die es anzuerkennende wirtschaftliche Gründe geben kann.³¹⁾ Besteht kein erkennbarer sachlicher sowie zeitlicher Zusammenhang zwischen entgeltlicher Übertragung der Liegenschaft und nachträglichem Verzicht auf die vorbehaltenen Dienstbarkeit, ist die Vereinbarung über den Verzicht auf die Dienstbarkeit grundsätzlich als selbständiges Rechtsgeschäft einzustufen. Dieses Rechtsgeschäft hat grundsätzlich auf die zuvor geschlossene Vereinbarung auf Übertragung des Wirtschaftsguts keinen Einfluss.

i Auf den Punkt gebracht

Der BFG-Entscheidung kann aufgrund der dargelegten Gründe und vor dem Hintergrund der speziellen Sachverhaltskonstellation keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung beigemessen werden, weil diese zu steuersystematisch inkonsistenten Lösungen führen würde und in Widerspruch zur höchstgerichtlichen Rechtsprechung stünde. Die vom BMF vertretene Rechtsauffassung, dass die nachträgliche Ablöse eines Wohnrechts stets einen nachträglichen Veräußerungserlös darstellt, ist daher abzulehnen. Im konkreten Fall hätte aufgrund der drohenden zivilrechtlichen *Ex-tunc*-Auflösung des Rechtsgeschäfts § 295a BAO wohl ein tauglicheres Mittel zur Lösung des Sachverhalts dargestellt.

²⁸⁾ Offenbar auch BFG 13. 4. 2018, RV/5100110/2017.

²⁹⁾ Siehe dazu umfassend *Leitner*, Einkommensteuerrechtliche Konsequenzen der Rückabwicklung einer Grundstücksveräußerung, ÖStZ 2013, 275.

³⁰⁾ VwGH 31. 1. 2018, Ro 2017/15/0018; *Zorn*, RdW 2018, 190; anderer Ansicht offenbar *Peyer/Höber*, RdW 2018, 191 (192).

³¹⁾ BFH 4. 6. 1996, IX R 37/94; 6. 7. 1993, IX R 112/88; 21. 7. 1992, IX R 14/89; 21. 7. 1992, IX R 72/90.