

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1, den Richter R2 sowie die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 27. Jänner 2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nun Finanzamt Österreich) vom 4. Dezember 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. Juli 2022 in Anwesenheit des Schriftführers ***1***

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anlässlich der Veranlagung 2018 machte die Beschwerdeführerin (Bf.) Sonderausgaben in Höhe von 74.540,88 € geltend (KZ 280 – Renten und dauernde Lasten).

Mit Vergleich vom 16.12.2008, abgeschlossen zwischen der Bf. und ihrem damaligen Ehegatten, Gatte, vor dem Bezirksgericht Innere Stadt Wien, wurde die Übertragung eines dem Ehegatten der Bf. gehörenden Miteigentumsanteiles an der Liegenschaft Grundbuch EZ, auf die

Bf. vereinbart. Mit selbigen Scheidungsvergleich verpflichtete sich die Bf. ihrem damaligen Ehegatten Herrn Gatte eine monatliche Leibrente zu bezahlen.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 01.07.2019** wurde die Bf. aufgefordert, die beantragten Ausgaben zu erläutern und zu belegen.

Am **10.07.2019** teilte die steuerliche Vertretung der Bf. mit, dass es sich um eine Unterhaltsrente handle, die ihre rechtliche Grundlage im Scheidungsvergleich vom 16.12.2008 habe. Nach Erreichen des Rentenbarwertes von 726.728,00 € Ende Jänner 2018 würden die Rentenzahlungen ab Februar 2018 beim Rentenempfänger steuerpflichtig werden und beim Rentenzahler könnten die Rentenzahlungen als Sonderausgaben abgesetzt werden. Der als Sonderausgaben geltend gemachte Betrag werde auf 68.329,14 € reduziert, da der Rentenbarwert erst mit Zahlung vom Jänner 2018 überstiegen worden sei. Zum Nachweis wurden der Scheidungsvergleich vom 16.12.2008, eine Berechnung des Rentenbarwertes und ein Kontoblatt als Zahlungsnachweis übermittelt.

Mit einem **zweiten Ersuchen um Ergänzung vom 12.07.2019** wurde die Bf. aufgefordert, Unterlagen zum Wert des Hauses laut Gutachten vorzulegen, die am 23.07.2019 dem Finanzamt übermittelt wurden. Im **antwortenden Schreiben vom 23.07.2019** wurde von der steuerlichen Vertretung zunächst klargestellt, dass es sich bei den gegenständlichen Rentenzahlungen nicht um eine Unterhaltsrente, sondern um eine Kaufpreisrente handle, die ab Überschreiten des Rentenbarwertes beim Rentenzahler Sonderausgaben und beim Rentenempfänger Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG 1988 darstellen. Kaufpreisrenten lägen vor, wenn das Wertverhältnis des Rentenbarwertes zum Wert des Wirtschaftsgutes zwischen 50% und 125% liege.

Der versicherungsmathematische Gutachter sei von einem Schätzwert von 20.000.000,00 ATS (1.453.457,00 €) für die Gesamtliegenschaft ausgegangen, weil zum Zeitpunkt der Bewertung (2008) keine Bewertungsgutachten vorlagen. Es liege allerdings ein aktuelles Bewertungsgutachten vom 18.01.2017 vor, das einen Verkehrswert von 3.100.000,00 € ausweise. Ausgehend von diesem Verkehrswert bestünde nun die Möglichkeit, eine gutachterliche Stellungnahme zur Plausibilität des damals angenommenen Wertes einzuholen. Dies sei nicht notwendig, weil im gegenständlichen Fall ohnehin alles für das Vorliegen einer Kaufpreisrente spreche, weil der Wert der im Jahr 2008 übertragenen Liegenschaftshälfte jedenfalls mindestens 10.000.000,00 ATS (726.728,00 €) und höchstens 40.000.000,00 ATS (2.906.913,00 €) betrug.

Der Mindestwert könne schon aufgrund der Anschaffungskosten der unsanierten Liegenschaft im Jahr 1999 (692.559,00 €), somit insgesamt 20.079.071 ATS (1.459.203,00 €) nachgewiesen werden. Zudem sei es sehr glaubhaft, dass der Wert der Gesamtliegenschaft im Jahr 2008 nicht niedriger als die Hälfte des aktuellen Verkehrswertes von 1.550.000,00 € gewesen sei.

Der Höchstwert der Gesamtliegenschaft im Jahr 2008 lag keineswegs über 40.000.000,00 ATS (2.906.913,00 €), weil der Verkehrswert laut aktuellem Gutachten „bloß“ 42.656.930 ATS (3.100.000,00 €) betrage.

Beigelegt wurde ein Auszug aus dem Verkehrsgutachten vom 18.01.2017 des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen XX über einen Verkehrswert von 3.100.000,00 € für die unbelastete Liegenschaft (ohne Rentenverpflichtungen).

Mit **Einkommensteuerbescheid 2018 vom 04.12.2019** wurden die als Sonderausgaben geltend gemachten Rentenzahlungen nicht als abzugsfähige Sonderausgaben anerkannt. Begründend wurde ausgeführt:

„Laut Punkt 3 des vorgelegten Scheidungsvergleiches des BG Wien Innere Stadt vom 16.12.2008 überträgt Herr Gatte seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft Grundbuch EZ an die Bf. Es wird in diesem Punkt des Vergleiches keine Aussage über allfällige Abgeltungszahlungen getroffen.

Eine Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG ist – auch bei Ausgleichszahlungen – einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als Naturalteilung zu werten. In derartigen Fällen liegt kein Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang vor, die Naturalteilung hat die gleichen Rechtswirkungen wie eine unentgeltliche Übertragung. Die Liegenschaft Grundbuch EZ wurde in die Aufteilung laut Scheidungsvergleich vom 16.12.2008 einbezogen.

Für das Finanzamt ist aus dem vorgelegten Vergleich kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Übertragung des Liegenschaftsanteils und der Einräumung der Leibrente an Herrn Gatte (Punkt 7 des Scheidungsvergleiches) erkennbar. Selbst wenn es sich bei der Leibrente um eine Ausgleichszahlung für die Übertragung des Liegenschaftsanteiles handeln sollte, liegt wie oben dargestellt eine Naturalteilung der ehelichen Ersparnisse vor und somit eine unentgeltliche Übertragung des Liegenschaftsanteils.

Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (Unterhaltsrenten) und freiwillige Zuwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind in Verbindung mit § 20 Abs. 3 EStG 1988 steuerlich unbeachtlich, und zwar auch dann, wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Dies gilt beispielsweise auch für Rentenzahlungen aufgrund einer Scheidung, die als Ausgleichszahlungen iSd Ehegesetzes anzusehen sind (VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0191).

Es liegt daher keine Kaufpreisrente, sondern eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrente aufgrund des Scheidungsvergleiches vom 16.12.2008 vor. Die daraus resultierenden Rentenzahlungen können nicht als abzugsfähige Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 anerkannt werden.“

Die gegen diesen Bescheid innerhalb offener – verlängerter – Rechtsmittelfrist erhobene **Beschwerde vom 24.01.2020** richtet sich ausschließlich gegen die Nichtanerkennung der Rentenzahlungen als Sonderausgaben. Diese wurde wie folgt begründet:

Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens, §§ 81 EheG

In § 81 EheG werde bestimmt, dass im Falle einer Scheidung das eheliche Gebrauchsvermögen und die ehelichen Ersparnisse unter den Ehegatten aufzuteilen sind. Zum ehelichen Gebrauchsvermögen gehören die beweglichen und unbeweglichen körperlichen Sachen, die während aufrechter ehelicher Lebensgemeinschaft dem Gebrauch beider Ehegatten gedient haben.

In § 83 EheG werden die Aufteilungsgrundsätze geregelt. Die Aufteilung sei nach Billigkeit vorzunehmen, wobei besonders auf Gewicht und Umfang des Beitrags jeden Ehegatten zur Anschaffung des ehelichen Gebrauchsvermögens und zur Ansammlung der ehelichen Ersparnisse sowie auf das Wohl der Kinder Bedacht zu nehmen sei.

Die Bedeutung des vom Finanzamt genannten Begriffes einer „Ausgleichszahlung“ werde in § 94 EheG geregelt: „Soweit eine Aufteilung nach den vorstehenden Bestimmungen nicht erzielt werden kann, hat das Gericht einem Ehegatten eine billige Ausgleichszahlung an den anderen aufzuerlegen.“

Eine Ausgleichszahlung im Sinne dieser Bestimmung bedürfe daher immer einer ausdrücklichen gerichtlichen Anordnung. Eine Ausgleichszahlung sei zudem keine Gegenleistung für ein aufgeteiltes Vermögen, weil dies ihrem Wesen nach kein Entgelt, sondern einen Spitzenausgleich darstelle. Der Spitzenausgleich sei erforderlich, um zu einer Vermögensaufteilung „nach Billigkeit“ zu gelangen.

Der gegenständliche Scheidungsvergleich umfasse folgende Bereiche:

1. Regelungen über die gemeinsamen Kinder
2. Unterhaltsvereinbarung zwischen den beiden Antragstellern
3. Liegenschaftsvermögen
4. Gebrauchsvermögen
5. Zusatzkrankenversicherung
6. Ersparnisse
7. Leibrente
8. Kosten

9. Generalklausel

Zu Punkt 1.

Die Regelungen über die bereits volljährigen Kinder seien vermögensrechtlich irrelevant.

Zu Punkt 2.

Die beiden ehemaligen Eheleute verzichteten ausdrücklich auf wechselseitige Unterhaltsansprüche. Es lägen daher keine vermögensrechtlichen Auswirkungen vor.

Zu Punkt 4., 5. und 6 getroffenen Vereinbarungen würden praktisch keine vermögensrechtliche Relevanz haben:

Das Gebrauchsvermögen sei zum Zeitpunkt der Ehescheidung bereits getrennt gewesen, Herr Gatte habe über eine eigene vollausgestattete Wohnung in XXXX verfügt.

Die Ersparnisse seien ebenfalls bereits getrennt gewesen.

Die gemeinsame Zusatzkrankenkassenversicherung sei polizzenmäßig getrennt gewesen und jeder habe künftig die auf seine Polizze entfallende Versicherungsprämie zu tragen gehabt.

Lediglich der bisher im Eigentum von der Bf. stehende Pkw sei unentgeltlich an Herrn Gatte übertragen worden. Der Wert des Pkw habe zum Zeitpunkt des Abschlusses des Scheidungsvertrages 20.000,00 € betragen.

Zu Punkt 3. und 7.

Von Relevanz seien lediglich die Regelungen über das Liegenschaftsvermögen und über die Leibrentenzahlungen, bei denen es um wirkliche Vermögenswerte ging.

Die Liegenschaft sei bei aufrechter Ehe gemeinsam angeschafft worden (Kaufvertrag vom 20.08.1999). Zum Zeitpunkt der Ehescheidung verfügten beide Ehegatten über einen quotenmäßigen Miteigentumsanteil von je 50%. Im Sinne der eherechtlichen Bestimmungen über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens bedurfte es wie bei den Ersparnissen keiner Aufteilungsregelung.

Es sei der ausdrückliche Wunsch der Bf. gewesen, in Zukunft die Alleineigentümerin der Liegenschaft zu sein, weil sie bei der Verwendung oder Verwertung der Liegenschaft keinen Einschränkungen unterliegen wollte. Letzten Endes habe Herr Gatte der entgeltlichen Übertragung seiner Liegenschaftshälfte gegen Zahlung einer monatlichen Leibrente zugestimmt, und zwar auf der Grundlage eines Schätzwertes der Liegenschaft, den Herrn Gatte einholte. Das versicherungsmathematische Gutachten, das die Höhe der monatlichen Leibrente bestimmte, sei ebenfalls von Herrn Gatte in Auftrag gegeben worden.

Unzweifelhaft gehe es im Scheidungsvergleich ausschließlich (Ausnahme Pkw) um die Übertragung der Liegenschaftshälfte gegen Zahlung einer monatlichen Leibrente. Dieser Schluss dränge sich geradezu auf, wenn iSd § 21 BAO für die Beurteilung der gegenständlichen abgabenrechtlichen Frage der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei.

Beim Erwerb des Vermögens im Zuge der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse iSd §§ 81 ff EheG könne dann keine Gegenleistung ermittelt werden, wenn es sich um einen Scheidungsvergleich mit „Globalcharakter“ handle, bei dem infolge mehrerer unterschiedlicher gegenseitiger Ansprüche eine Vielschichtigkeit vorliege und daher eine Trennung oder Aufschlüsselung der auf die einzelnen Leistungen entfallenden Gegenleistung nicht möglich sei.

Beim Scheidungsvergleich Ehegatten handle es sich um keinen Globalvergleich, weil der substantielle vermögensrechtliche Teil des Scheidungsvergleiches in der Übertragung der Liegenschaftshälfte gegen Zahlung einer Leibrente bestehe. Es liege keine Aufteilung von Vermögenswerten im Sinne der eherechtlichen Bestimmungen wegen einer Ehescheidung vor, sondern eine Vereinbarung über eine entgeltliche Übertragung der Liegenschaftshälfte anlässlich der Ehescheidung.

Steuerrechtliche Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 4 in Verbindung mit § 20 Abs. 3 EStG 1988

Die Nichtanerkennung der Rentenzahlungen als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 wurde mit dem Hinweis auf die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 20 Abs. 3 EStG 1988 begründet. In § 20 EStG 1988 werden nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben regelt. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zählen dazu auch freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an andere als unterhaltsberechtigte Personen, denen keine wirtschaftliche Gegenleistung gegenüberstehe und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt werden. Beruht die freiwillige Zuwendung hingegen auf einer rein wirtschaftlichen Grundlage, so sind die Zahlungen abzugsfähig und beim Empfänger steuerpflichtig. Beim Scheidungsvergleich Ehegatten sei exakt dieser Sachverhalt gegeben, weshalb es zu keiner Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 kommen könne.

Was den Tatbestand der Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen anbelangt, so ist festzuhalten, dass die Ehegattin/der Ehegatte im Fall einer Scheidung grundsätzlich zum Kreis der unterhaltsberechtigten Personen gehören kann (abhängig vom Verschulden der Ehescheidung). Da im gegenständlichen Fall jedoch die beiden Ehegatten wechselseitig auf ihren Unterhaltsanspruch verzichtet haben (Punkt 2 des Scheidungsvergleiches), dies auch für den Fall der geänderten tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, könne es auch zu keiner Anwendung dieser Gesetzesbestimmung kommen.

Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0191

In der Bescheidbegründung werde unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0191 festgestellt, dass beispielsweise Rentenzahlungen aufgrund einer Vereinbarung über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens anlässlich einer Scheidung steuerlich unbeachtlich seien, weil diese als Ausgleichszahlungen iSd Ehegesetzes anzusehen seien. Wie bei der inhaltlichen Darlegung des Scheidungsvergleiches Ehegatten bereits ausgeführt, seien von den (ehemaligen) Ehegatten Vereinbarungen unterschiedlicher Natur getroffen worden, welche ihren Grund nicht nur in der ehemaligen ehelichen und familiären Beziehung hatten, sondern bei denen es sich nach dem freien Willen der Ehegatten um sonstige Vereinbarungen vermögensrechtlicher Art handelte.

Der dem zitierten VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt unterscheide sich wesentlich von dem Sachverhalt des Scheidungsvergleiches Ehegatten. Das VwGH-Erkenntnis habe den dort zugrundeliegenden Sachverhalt als einen Scheidungsvergleich mit Globalcharakter und die Zuwendungen als eine Leistung, welche der familiären Sphäre zuzuordnen sei, beurteilt. Der Abzug der Sonderausgaben sei demnach nach § 20 EStG 1988 ausgeschlossen. Ein analoger Schluss zum vorliegenden Fall könne nicht gezogen werden, weil es sich hier um keinen Scheidungsvergleich mit Globalcharakter handle. Im Falle des VwGH-Erkenntnisses lagen unterschiedliche wechselseitige Ansprüche vor, so zum Beispiel die Verpflichtung einen monatlichen Unterhalt von 5% des jeweiligen Nettoeinkommens des Ehegatten an seine Ehegattin zu bezahlen.

Schließlich habe das Finanzamt nicht jenen Grundsatz, auf den der VwGH deutlich hinweist, beachtet: *„Die Lösung der Frage, ob die in Rede stehenden Rentenzahlungen vom Abzug als Sonderausgaben nach § 20 Abs. 1 Z 4 iVm § 20 Abs. 3 EStG 1988 ausgeschlossen sind, hängt somit davon ab, ob die Zuwendungen ausschließlich oder überwiegend mit der (früheren) familiären Beziehung bzw. deren vermögensrechtlicher Abwicklung im Zusammenhang stehen oder der Austausch von Leistung und (adäquater) Gegenleistung im Vordergrund steht.“*

Aufgrund des dargelegten Sachverhaltes und der Hinweise auf die Judikatur könne die Begründung der Beschwerde wie folgt zusammengefasst werden:

- Die Übertragung der Liegenschaftshälfte von Herrn Gatte an die Bf. gegen Zahlung einer adäquaten Gegenleistung (Leibrente) stehe im Mittelpunkt des Scheidungsvergleiches Ehegatten. Den Normen einer Vermögensaufteilung nach den Bestimmungen des Ehegesetzes komme keine Bedeutung zu und sie fänden keine Anwendung.
- Das Finanzamt verkenne die Rechtslage bzw. die Rechtsprechung, wenn es beim Scheidungsvergleich Ehegatten von einer Vereinbarung mit Globalcharakter ausgehe. Die Übertragung der Liegenschaftshälfte gegen Zahlung einer Leibrente stehe in keinem Zusammenhang mit dem familiären Hintergrund. Die Liegenschaftsübertragung sei wirtschaftlich und steuerrechtlich als Kauf zu qualifizieren.

- Die Subsumierung der Rentenzahlungen unter die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 20 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 sei nicht rechtmäßig, weil weder eine Zuwendung ohne wirtschaftliche Gegenleistung erfolgte noch eine Zuwendung an eine unterhaltsberechtigten Person vorliege.

Weiters stellte die steuerliche Vertretung einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie einen Antrag auf Entscheidung durch den Senat.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12.08.2020** wurde die Beschwerde vom 27.01.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 04.12.2019 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„Eine einvernehmliche Scheidung darf gemäß § 55a Abs. 2 EheG nur dann erfolgen, wenn die Ehegatten eine schriftliche Vereinbarung über den hauptsächlichen Aufenthalt der Kinder oder die Obsorge, die Ausübung des Rechtes auf persönlichen Verkehr und die Unterhaltspflicht hinsichtlich ihrer gemeinsamen Kinder sowie ihre unterhaltrechtlichen Beziehungen und die gesetzlichen vermögensrechtlichen Ansprüche im Verhältnis zueinander für den Fall der Scheidung dem Gericht unterbreiten oder vor Gericht schließen.

Gemäß § 81 Abs. 1 EheG sind das eheliche Gebrauchsvermögen und die ehelichen Ersparnisse im Fall einer Scheidung unter die Ehegatten aufzuteilen.

Gemäß § 83 EheG ist die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach Billigkeit vorzunehmen. Gemäß § 84 EheG soll die Aufteilung so vorgenommen werden, dass sich die Lebensbereiche der geschiedenen Ehegatten künftig möglichst wenig berühren.

Die Vereinbarung der Ehegatten für den Fall der Scheidung im Sinne des § 55a EheG hat unter anderem die unterhaltsrechtlichen Beziehungen der Ehegatten zueinander und ihre Ansprüche auf Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse zu umfassen (Stabentheiner in Rummel ABGB³, § 55a EheG, Tz 14).

Gemäß § 81 Abs. 3 EheG sind eheliche Ersparnisse Wertanlagen, gleich welcher Art, die die Ehegatten während aufrechter Lebensgemeinschaft angesammelt haben und die ihrer Art nach üblicherweise für eine Verwertung bestimmt sind. Darunter können auch Liegenschaften fallen (zB OGH 22.12.2010, 2 Ob 25/10f).

Laut Beschwerde vom 24.01.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 wurde die Liegenschaft Grundbuch EZ bei aufrechter Ehe gemeinsam angeschafft (Kaufvertrag vom 20.08.1999).

Laut Punkt 3 des dem Finanzamt mit E-Mail vom 10.07.2019 vorgelegten, bei der Tagsatzung am 16.12.2008 geschlossenen, gerichtlichen Vergleiches im Sinne des § 55a EheG handelt es sich bei der Liegenschaft Grundbuch EZ um ein „Vermietungsobjekt“.

Die Liegenschaft sei daher als Teil der ehelichen Ersparnisse anzusehen, die einer Aufteilung im Rahmen der Scheidung unterliegen.

Laut VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0191 liege das Ziel der nahehelichen Vermögensaufteilung in einer billigen Zuweisung der real vorhandenen Bestandteile des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Fahrnisse unter tunlichster Aufrechterhaltung der Eigentumsverhältnisse an unbeweglichen Sachen. Zahlungspflichten sollen nur zum Ausgleich einer auf andere Art billigerweise nicht erzielbaren Ausgewogenheit der insgesamt dem einen und dem anderen vormaligen Ehegatten zugefallenen Rechte und Sachen der gesamten – sei es gerichtlich, sei es außergerichtlich aufgeteilten – Vermögensmasse begründet werden.

Einer Vereinbarung der Ehegatten für den Fall einer Scheidung im Sinne des § 55a EheG seien nach VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0191 insbesondere die nach § 94 Abs. 1 EheG zu leistenden Ausgleichszahlungen zugänglich.

Die Ausgleichszahlung ist nach Billigkeit festzusetzen; die dabei zu beachtenden Erwägungen können der beispielsweise Aufzählung der §§ 83 und 94 Abs. 2 EheG entnommen werden, sind aber nicht auf diese Kriterien beschränkt. Ziel ist es, ein individuell gerechtes Aufteilungsergebnis herbeizuführen; die Folgen der Scheidung sollen in wirtschaftlicher Hinsicht in einer für beide Ehegatten möglichst ausgeglichenen Weise geregelt werden.

Aus diesen Kriterien ergibt sich für den Verwaltungsgerichtshof, dass sich die Bemessung der Ausgleichszahlung nicht an der Adäquanz von Leistung und Gegenleistung, sondern an ganz anderen, insbesondere mit den bisherigen und künftigen Lebensverhältnissen der Ehegatten im Zusammenhang stehenden Umständen zu orientieren hat. An diesen Anordnungen des Gesetzes habe auch die Beurteilung solcher Ausgleichszahlungen anzusetzen, die im Sinn des § 55a Abs. 2 EheG vertraglich vereinbart werden.

Da die Liegenschaft Grundbuch EZ als Teil der ehelichen Ersparnisse anzusehen ist, entspricht die Schaffung von Alleineigentum eines der ehemaligen Ehegatten anstelle der Erhaltung von Miteigentum mit dem geschiedenen Partner den Grundsätzen der §§ 83 und 84 EheG.

In Punkt 9 des vorgelegten Scheidungsvergleiches halten beide Antragsteller im Rahmen einer Generalklausel ausdrücklich fest, dass durch diesen Vergleich sämtliche wechselseitigen Ansprüche der beiden Antragsteller, insbesondere auf Aufteilung der ehelichen Ersparnisse und des ehelichen Gebrauchsvermögens, bereinigt und verglichen sind.

Daraus ergibt sich, dass die Übertragung des Hälfteanteils an der Liegenschaft durch Herrn Gatte an die Bf., im Rahmen des Scheidungsvergleiches mit den bisherigen und künftigen

Lebensverhältnissen der (ehemaligen) Ehegatten bzw. deren vermögensrechtlicher Abwicklung im Zusammenhang steht.

Bei den von der Bf. geleisteten Rentenzahlungen handelt es sich somit um der familiären Sphäre zuordnende Leistungen, die nach § 20 Abs. 1 Z 4 iVm § 20 Abs. 3 EStG 1988 vom Abzug als Sonderausgaben ausgeschlossen sind.

Mit Schreiben **vom 11.09.2020** brachte die steuerliche Vertretung der Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (**Vorlageantrag**) durch das Bundesfinanzgericht ein, und beantragte die Abzugsfähigkeit von Rentenzahlungen ab Überschreiten des Rentenbarwertes als Sonderausgaben und führte ergänzend aus:

Übertragung der rechtlichen Erwägungen zur Grunderwerbsteuer – Beurteilung anhand der konkreten Vereinbarung im Einzelfall

Dass es im Rahmen der Aufteilung der ehelichen Ersparnisse einer entsprechenden rechtlichen Würdigung im Einzelfall bedürfe und nicht pauschalierend von einem steuerneutralen Vorgang ausgegangen werden könne, werde nicht nur anhand diverser Literatur, sondern ebenso mit Blick auf aktuellere Judikatur im Bereich der Grunderwerbsteuer deutlich, welche sich mit diversen konkreten Scheidungsvereinbarungen im Detail auseinandergesetzt hat. Aufgrund der im Bereich der Grunderwerbsteuer und der Ertragsteuern nahezu identen Anforderungen an den gegenständlich maßgeblichen Begriff der “Gegenleistung” – es werde ein entsprechender kausaler, innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Erwerb des Grundstückes verlangt und sei als Gegenleistung vereinfacht gesprochen dabei alles zu verstehen, was für die Übertragung des Grundstückes hingegeben werde – könne diese Judikatur auch zur ertragsteuerlichen Beurteilung herangezogen werden.

In Bezug auf Scheidungsvereinbarungen erfolge im Bereich der Grunderwerbsteuer eine Differenzierung insbesondere danach, ob es sich um einen sogenannten Globalvergleich handelt oder nur einzelne Punkte einer Regelung unterworfen werden und folglich die Gegenleistung für die Grundstücksübertragung konkret ermittelt werden könne. Eine Globalvereinbarung werde im Regelfall dann angenommen werden können, wenn sich die vermögensrechtliche Seite einer Scheidungsfolgenvereinbarung nicht nur in (einer) Grundstücksübertragung(en) und der Leistung einer Ausgleichszahlung erschöpft, sondern auch anderes Vermögen Gegenstand der Vereinbarung ist (VwGH vom 07.10.1993, 92/16/0149, VwGH vom 30.06.2005, 2005/16/0085, VwGH vom 07.08.2003, 2000/16/0591 und VwGH vom 09.08.2001, 2001/16/0358). Für grunderwerbsteuerliche Zwecke wäre in einem solchen Fall eine Gegenleistung grundsätzlich nicht zu ermitteln, da die Ausgleichszahlungen ihrem Wesen nach kein Entgelt und folglich auch keine Gegenleistung darstelle, sondern es sich vielmehr um einen Spitzenausgleich handle (VwGH vom 26.01.1989, 88/16/0107; BFG vom 02.04.2020, RV/7100292/2016); die Grunderwerbsteuer wäre sohin auf

Basis einer pauschalen Grundlage zu berechnen. Liegt demgegenüber eine Globalvereinbarung gerade nicht vor, wäre die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH vom 07.10.1993, 92/16/0149) hat konkret zu Scheidungsvereinbarungen ausgesprochen, dass diese zwar grundsätzlich einen Globalcharakter aufweisen, dennoch im Einzelfall aber Gegenleistungen im Zusammenhang mit Grundstückstransaktionen zu ermitteln und dementsprechend der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen seien; dies abhängig von der konkreten Sachlage. Daraus könne abgeleitet werden, dass in jenen Fällen, in denen nur untergeordnete zusätzliche Vereinbarungen getroffen werden (etwa Verzicht auf Unterhaltsansprüche), keine Globalvereinbarung im klassischen Sinne vorliege und Gegenleistungen (etwa vereinbarte Ausgleichszahlungen sowie etwaige übernommene Verbindlichkeiten) sehr wohl zu ermitteln seien, welche in weiterer Folge als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen sind (BFG 20.06.2017, RV/5100891/2015 und UFS vom 08.06.2012, RV/2392-W/11 jeweils mit Hinweis auf das oben zitierte VwGH-Erkenntnis).

Lege man diese Überlegungen auf die ertragsteuerliche Beurteilung von Scheidungsvereinbarungen um, werde man zu dem Ergebnis gelangen müssen, dass eine steuerneutrale Behandlung nur in Fällen typischer Globalvereinbarungen erfolgen kann. Bestehe der Hauptzweck der Vereinbarung hingegen in der Übertragung von Liegenschaften gegen Ausgleichzahlung und werden untergeordnete weitere Regelungen getroffen, werde es nicht schwer fallen eine Gegenleistung zu ermitteln und werden ertragsteuerliche Konsequenzen an diesen Vorgang zu knüpfen sein (vgl. Quantschigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 30 Tz 16.3.).

EStR und zitierte Rechtsprechung stehen ertragsteuerlich beachtlichem Vorgang nicht entgegen

Der sich insbesondere aus der Judikatur zur grunderwerbsteuerlichen Betrachtung ergebenden Einzelfallbetrachtung stünden auch die EStR (Rz 6624), auf die die Behörde scheinbar ihre Ansicht stützt, nicht entgegen:

„Keine Veräußerung/Anschaffung liegt insbesondere in folgenden Fällen vor:

[...]

Bei der Eigentumsübertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG, sie ist - auch bei Ausgleichszahlungen ohne betragliche Begrenzung – einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als Naturalteilung zu werten. Dies gilt auch bei einvernehmlichen Scheidungen nach ausländischem Recht, wenn die Aufteilung des ehelichen (partnerschaftlichen) Gebrauchsvermögens nach den Grundsätzen des § 83 EheG

vorgenommen wird bzw. im Falle einer Scheidung nach ausländischem Recht, wenn die ausländische Rechtsgrundlage für die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens im Wesentlichen den Kriterien des § 83 EheG entspricht. Die Naturalteilung hat die gleichen Rechtswirkungen wie eine unentgeltliche Übertragung, sodass auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen ist.“

Seitens der Behörde werde im Rahmen ihrer pauschalen Betrachtung nämlich übersehen, dass auch nach den EStR iZm der Aufteilung von ehelichem Gebrauchsvermögen nicht zwingend von einem ertragsteuerlich neutralen Vorgang auszugehen ist, sondern eine Beurteilung im jeweiligen Einzelfall zu erfolgen habe (arg: „grundsätzlich als Naturalteilung“).

Nichts Anderes könne auch aus der seitens der Behörde zitierten Entscheidung des VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0191 abgeleitet werden. Im Falle dieses VwGH-Judikates ging es um einen Scheidungsvergleich, in dem eine Leibrente für die Überlassung von Liegenschaftsmiteigentumsanteilen vereinbart wurde, wobei ein Teil dieser – an sich iZm der Liegenschaftsübertragung vereinbarten – Rente zur Aufrechterhaltung der bestehenden Krankenversicherung der Rentenempfängerin dienen sollte. Strittig sei im gegenständlichen Fall gewesen, ob dieser Teil der Leibrente als Rente iSd § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anzusehen sei. Die Behörde sei der Meinung gewesen, dass der für die Krankenversicherung vorgesehene Teil der Leibrente nicht unter § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 subsumiert werden könne und die Summe der Restbeträge der Leibrente (die für die eigentliche Liegenschaftsübertragung bezahlt wurden und die Beträge iSd § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 darstellten) im verfahrensgegenständlichen Jahr den auf den Zeitpunkt der Übertragung kapitalisierten Rentenbarwert noch nicht überstiegen habe, sodass keine Sonderausgaben geltend gemacht werden könnten. Die Behörde habe einen entsprechenden Bescheid erlassen, der vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt wurde.

Die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in der Entscheidung, VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0191 beziehen sich somit auf einen sehr speziellen Sachverhalt, und zwar ausschließlich auf einen Teil einer im Scheidungsvergleich vereinbarten Leibrente, die zur Begleichung der Krankenversicherungsbeiträge dienen sollte. Der restliche Teil der Leibrente, der unmittelbar für die Liegenschaftsübertragung vereinbart wurde, war nicht Gegenstand der höchstgerichtlichen Überprüfung und Beurteilung. Vielmehr lagen insoweit (restlicher Teil der Rente) selbst nach Meinung der Behörde, die nicht angefochten wurde, sehr wohl Beträge iSd § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor. Die Sonderausgaben konnten laut Behörde im verfahrensgegenständlichen Jahr lediglich deswegen nicht geltend gemacht werden, weil die Summe dieser Restbeträge den Rentenbarwert nicht überschritten hatte. Daraus ergebe sich, dass die Behörde diese Beträge im Falle einer Überschreitung des Rentenbarwertes sehr wohl zum Abzug zugelassen hätte.

Der von der Behörde im vorliegenden Fall zitierten Entscheidung des VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0191 sei also keine pauschale Steuerneutralität von im Zuge eines Scheidungsvergleiches erfolgenden Rentenzahlungen zu entnehmen. Ganz im Gegenteil werde durch die zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes die grundsätzliche steuerliche Relevanz derartiger Vereinbarungen sogar bestätigt. Dies sei auch insoweit nachvollziehbar, als im Sinne des § 21 BAO für die abgabenrechtliche Beurteilung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen und das zivilrechtliche Kleid unerheblich ist. Wäre etwa anstatt der Regelung in der Scheidungsvereinbarung die Übertragung des Liegenschaftsanteiles noch kurz vor Ehescheidung die Übertragung des Liegenschaftsanteiles gegen eine Rente vorgenommen worden, wäre dies als steuerlich beachtlich anzusehen. Bei Zugrundelegung der Ansicht der Behörde würde die abgabenrechtliche Beurteilung demnach nur vom Zeitpunkt und vom zivilrechtlichen Kleid abhängen. Dem stünde § 21 BAO jedenfalls entgegen.

Abgabenrechtliche Maßgeblichkeit auf Basis Einzelfallbetrachtung im zugrundeliegenden Sachverhalt gegeben

Bezogen auf den gegenständlichen Sachverhalt werde deutlich, dass die Scheidungsvereinbarung insbesondere auf eine Einigung in Bezug auf die Liegenschaft abgezielt habe und nur untergeordnete Nebenabreden enthalte. Bereits insoweit liege eine typische Globalvereinbarung im Sinne der obigen Ausführungen nicht vor.

Zudem sei auch ein von der Judikatur geforderter, gegen eine steuerlich neutrale Betrachtung sprechender Zusammenhang zwischen der Übertragung des Hälfteanteiles an der Liegenschaft und der Rentenvereinbarung aus der Scheidungsvereinbarung – entgegen der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2018 – zweifelsfrei gegeben. Beide Ehegatten haben in der Scheidungsvereinbarung auf einem wechselseitigen Unterhalt verzichtet und finden sich darin – neben dem Liegenschaftsaspekt keine wesentlichen weiteren vermögensrechtlichen Anordnungen. Vor diesem Hintergrund sei nicht ersichtlich, für welche anderen Zwecke als für die Abfindung des Hälfteanteiles an der Liegenschaft die gegenständlichen Ratenzahlungen erfolgen sollten und ergebe sich ein entsprechender Zusammenhang sohin bereits aus der Scheidungsvereinbarung selbst. Weiters sei der Behörde im Rahmen der Beantwortung des zweiten Ergänzungsersuchens auch ein Auszug aus dem Gutachten zur Ermittlung der Rentenhöhe übermittelt worden (dieses sei im engen zeitlichen Zusammenhang zur Scheidungsvereinbarung erstellt worden). Daraus gehe eindeutig hervor, dass als Grundlage für die Rentenermittlung der Wert der Liegenschaft bzw. des Hälfteanteils herangezogen und auf dieser Basis dann auch der tatsächlich entrichtete Betrag, welcher eine angemessene Gegenleistung darstelle, bemessen worden sei. Nach dem Willen der Parteien des Scheidungsvergleiches sollte also die Leibrente, welche ausschließlich aus Mitteln der Ehegattin und nicht aus gemeinsamen Mitteln finanziert wurde, nicht als Unterhalt dienen (auf diesen wurde ja ausdrücklich verzichtet) und auch keine Aufteilung des vorhandenen ehelichen Vermögens bzw. der Ersparnisse bedeuten, sondern ausschließlich für die Übertragung des

Hälfteanteils am Grundstück geleistet werden. Dementsprechend liege ein Zusammenhang zwischen der Grundstücksübertragung und der betraglich festgelegten Rente als Gegenleistung zweifelsfrei vor und musste dieser der Behörde auch jedenfalls erkenntlich sein (siehe zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt auch BFG vom 02.04.2020, RV/7100292/2016).

Abschließend sei festzuhalten, dass die gegenständlichen in Rentenform erfolgenden Zahlungen kein Spitzenausgleich (dieser wäre wohl mangels Entgeltcharakter als steuerneutral anzusehen) darstellen. Dies vor dem Hintergrund, als die Ermittlung eines solchen unter Zugrundelegung sämtlicher im Rahmen der Scheidung aufzuteilender Vermögenswerte zu erfolgen habe. Gerade dieses Erfordernis liege gegenständlich jedoch nicht vor, sondern sei die Rentenhöhe ausschließlich auf Basis des Wertes des Hälfteeigentums an der Liegenschaft ermittelt worden. Dementsprechend sei in den Rentenzahlungen ein steuerlich beachtliches Entgelt zu sehen.

Mit **Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 24.11.2020** an das Bundesfinanzgericht wurde der Vorlageantrag ergänzt.

Judikatur zur grunderwerbsteuerlichen Behandlung entgegen der Ansicht des Finanzamtes übertragbar

Entgegen den seitens des Finanzamtes im Rahmen des Vorlageberichtes getätigten Ausführungen sei die im Vorlageantrag zitierte Rechtsprechung zur Grunderwerbsteuer gerade nicht zur „Ermittlung der Höhe der Gegenleistung“, sondern vielmehr zur Frage des Vorliegens einer Gegenleistung dem Grunde nach (und zwar ob eine Ausgleichszahlung eine Gegenleistung überhaupt darstellt oder nicht) ergangen. Im Erkenntnis des BFG vom 02.04.2020, RV/7100292/2016 betreffend die Grunderwerbsteuer habe das Bundesfinanzgericht konkret ausgeführt, dass der Begriff der Gegenleistung im wirtschaftlichen Sinne gemäß § 21 Abs. 1 BAO zu verstehen sei. Genau dieser Beurteilungsmaßstab gelte auch im Bereich der Einkommensteuer, weshalb auch insoweit zu prüfen sei, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes vorliege oder eben nicht. Dabei sei es - wie das BFG ausführt - für die Qualifizierung einer Ausgleichszahlung als Gegenleistung für einen Grundstückserwerb ohne Bedeutung, ob nach dem Wortlaut der Vereinbarung eine Verbindung zwischen der Ausgleichszahlung und dem Grundstückserwerb hergestellt werde (zum entsprechenden Konnex im gegenständlichen Fall siehe allerdings bereits ohnehin die Ausführungen im Vorlageantrag).

Dieser grundsätzlich idente Zugang zur Frage des Vorliegens einer Gegenleistung dem Grunde nach sei genau jener Überschneidungsbereich der beiden Rechtsmaterien (GrESt und ESt), der eine analoge Anwendung der GrESt-Rechtsprechung für ESt-Zwecke (und umgekehrt) zulässt.

Grundsatz der Beachtlichkeit der vereinbarten Gegenleistungen

Die allgemeine GrESt-rechtliche und ertragsteuerliche Regel (Beachtlichkeit der in wirtschaftlicher Sicht vereinbarten Gegenleistungen) finde auch in Bezug auf Vereinbarungen anlässlich von Scheidungen grundsätzlich Anwendung. Nur unter bestimmten Voraussetzungen würden die GrESt-Rechtsprechung und die EStR Rz 6624 den Gegenleistungscharakter bei den Ausgleichszahlungen, die anlässlich einer Scheidung vereinbart werden, als nicht gegeben angesehen werden. Es sei somit - entgegen der Behörde sehr wohl - immer im Einzelfall zu prüfen, ob die allgemeine Regel zur Anwendung komme, sodass eine Ausgleichszahlung als Gegenleistung zu behandeln sei, oder aber jene besonderen Voraussetzungen erfüllt seien, nach denen die Ausgleichszahlung keine Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern (kein Entgelt), sondern einen steuerlich unbeachtlichen Spitzenausgleich darstelle.

Wesentliche Voraussetzung, die für das Nichtvorliegen einer Gegenleistung erfüllt werden müsse, sei nach den EStR Rz 6624 die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens, - ua auch die Ermittlung einer allfälligen Ausgleichszahlung, - nach den Grundsätzen des § 83 EheG (weitere Voraussetzungen: die Aufteilung nur der ehelichen Ersparnisse und des ehelichen Gebrauchsvermögens, nicht aber der anderen Wirtschaftsgüter, keine Veräußerung und Aufteilung der Veräußerungserlöse). Dazu sei bezogen auf den konkreten Sachverhalt wie folgt festzuhalten:

- Die vereinbarte Leibrente sei im Vergleich nicht als Ausgleichszahlung bezeichnet worden. Im Punkt 7, in dem die Leibrente vereinbart wurde, finde sich auch kein Hinweis darauf, dass die Vereinbarung der Leibrente iZm der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens nach dem EheG stehe bzw einen Spitzenausgleich nach dem EheG darstellen sollte.
- Bei der Festsetzung einer Ausgleichszahlung nach dem EheG sei grundsätzlich das gesamte nach den §§ 81 ff der Aufteilung unterliegende Vermögen zu erfassen (siehe Gitschthaler, in Schwimann/Kodek, ABGB: Praxiskommentar, 5. Auflage, § 94 EheG [Ausgleichszahlung] Rz 4). Dies sei im vorliegenden Fall nicht erfolgt, sondern sei lediglich die Liegenschaft zur Berechnung der Rente herangezogen worden.
- Die Rente sei nicht so, wie das das EheG verlangt, also nach Billigkeit, unter Berücksichtigung der §§ 83 und 94 Abs. 1 EheG festgesetzt worden (Bedachtnahme auf Gewicht und Umfang des Beitrags jedes Ehegatten zur Anschaffung des ehelichen Gebrauchsvermögens und zur Ansammlung der ehelichen Ersparnisse sowie auf das Wohl der Kinder, weiter auf Schulden, die mit dem ehelichen Lebensaufwand zusammenhängen), sondern alleine ausgehend vom objektiven Wert der Liegenschaft.
- Es handle sich im vorliegenden Fall auch nicht um eine Ehewohnung, die sich nicht real aufteilen lässt, und es daher nur billig sei, wenn der Ehegatte, der die Wohnung erhalte, den anderen bei der Beschaffung einer neuen Wohnung durch eine Ausgleichszahlung unterstütze. Vielmehr sei die gegenständliche Immobilie als Vermietungsobjekt anzusehen. Dementsprechend sei die Leibrente nicht dazu bestimmt gewesen, um den anderen

Ehegatten bei der Beschaffung eines neuen Wohnsitzes zu unterstützen, sondern sei es den Parteien vielmehr darum gegangen, zu entscheiden, bei wem die Einkunftsquelle verbleibe und welche Gegenleistung für die Übertragung eines Teils der Einkunftsquelle zu zahlen sei.

- Zu bemerken sei, dass das Schicksal der gemeinsamen Ehewohnung im gegenständlichen Vergleich überhaupt nicht geregelt worden sei, was - ergänzend zu den Ausführungen im Vorlageantrag - gegen das Vorliegen einer Globalvereinbarung iSd EheG spreche. Es seien im gegenständlichen Vergleich somit nur vereinzelte Folgen einer Scheidung iSd EheG (Unterhalt, Kinder usw.) und gleichzeitig auch andere Aspekte außerhalb des EheG (Übertragung der Hälfte der vermieteten Liegenschaft gegen Leibrente) geregelt worden.

Die im gegenständlichen Vergleich vorgesehene Vermögensaufteilung sei somit nicht (ausschließlich) nach den Grundsätzen des § 83 EheG erfolgt. Vor allem sei die vereinbarte Rente nicht nach den Grundsätzen des §§ 83 und 94 Abs. 1 EheG ermittelt worden und stelle somit keine Ausgleichszahlung iSd EheG (Spitzenausgleich), sondern vielmehr - nach der allgemeinen Regel - eine Gegenleistung für die Übertragung der Hälfte der Einkunftsquelle (Entgelt) dar.

Der verallgemeinerte Zugang der Behörde „Ist somit eine Ausgleichszahlung im Rahmen eines Scheidungsvergleichs vereinbart, muss diese den im EheG grundgelegten Grundsätzen entsprechen und ist ausschließlich familiärer Natur, die einer Differenzierung nach dem Aspekt von Leistung und Gegenleistung keinen Raum lässt.“ sei vor diesem Hintergrund als verfehlt anzusehen.

Eine vereinbarte Ausgleichszahlung wäre nur dann grundsätzlich familiärer Natur und somit keine Gegenleistung für die Übertragung des ehelichen Gebrauchsvermögens, wenn sie den im EheG grundlegenden Grundsätzen entsprechen würde (Abschluss einer Globalvereinbarung, Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und die Ermittlung der Ausgleichszahlung nach den Grundsätzen des EheG). Gerade dies sei gegenständlich jedoch nicht der Fall und es bestehe in wirtschaftlicher Sicht ein Zusammenhang zwischen der Übertragung der Hälfte der vermieteten Liegenschaft und der Vereinbarung der Leibrente, weshalb die Rente als Gegenleistung für die Liegenschaftsübertragung anzusehen sei.

VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0191

Wenn die Behörde ausführt, dass die rechtlichen Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes „allgemein die Aufteilung von ehelichem Vermögen“ betreffen, sei - wie bereits im Vorlageantrag festgehalten - darauf hinzuweisen, dass ausschließlich jener Teil der Rente Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gewesen sei, der zur Aufrechterhaltung der bestehenden Krankenversicherung der Rentenempfängerin diene. Der restliche Teil der Leibrente, der unmittelbar für die Liegenschaftsübertragung vereinbart wurde, sei gerade nicht Gegenstand der höchstgerichtlichen Überprüfung gewesen und könne die rechtliche Beurteilung auf diesen sohin auch nicht übertragen werden. Dies umso mehr, als selbst nach

Ansicht der Behörde, die nicht angefochten wurde, dieser Rententeil iSd § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 beurteilt worden sei.

Im Ergebnis sei im gegenständlichen Sachverhalt entgegen der Auffassung der Behörde von einem ertragsteuerlich relevanten Vorgang auszugehen und seien die Zahlungen ab Überschreiten des Rentenbarwertes sohin auch auf Basis des § 18 EStG 1988 als Sonderausgaben einem Abzug zugänglich.

Mit **Vorlagebericht vom 13.10.2020** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Ladung von 13.05.2022** wurde die mündliche Verhandlung für den 05.07.2022 angesetzt.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 16.05.2022** wurde die Bf. aufgefordert, folgenden Sachverhalt zu klären:

Es möge Auskunft darüber gegeben werden, wie die beschwerdeführende Partei die Liegenschaft Grundbuch EZ, per Adresse LS genutzt hat.

Aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Schriftsätzen, dem Einkommensteuerbescheid 2018 und dem Vorlagebericht des Finanzamtes sei ersichtlich, dass es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um ein „Vermietungsobjekt“ handle und die Beschwerdeführerin anlässlich der Veranlagung 2018 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt habe.

Strittig sei in diesem Verfahren, ob eine Gegenleistungsrente (Kaufpreisrente) vorliege und die geleisteten Zahlungen nach Übersteigen des versicherungsmathematisch berechneten kapitalisierten Rentenbarwert als Sonderausgaben abgezogen werden können.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Gegenleistungsrenten sind Renten, die für den Erwerb von Wirtschaftsgütern bezahlt werden. Die Beschwerdeführerin habe den Hälfteanteil der oben angeführten Liegenschaft ihres ehemaligen Ehegatten Gatte im Rahmen der Scheidung anlässlich der Aufteilung des während der Ehe angeschafften Vermögens übertragen erhalten.

Im Gegenzug habe sich die Beschwerdeführerin verpflichtet, ihrem damaligen Ehegatten eine monatliche Rente zu bezahlen. Die Höhe der Rente errechnete sich laut versicherungsmathematischen Gutachten des Sachverständigen Herrn GN auf Basis der oben angeführten Liegenschaft.

Nach derzeitiger Ansicht des Bundesfinanzgerichtes handle es sich aufgrund des Vergleiches der ehemaligen Ehegatten Ehegatten, abgeschlossen vor dem Bezirksgericht Innere Stadt Wien am 16.12.2008 um eine Kaufpreisrente bzw. Gegenleistungsrente.

Die Gegenleistungs- bzw. Kaufpreisrente führe beim Rentenverpflichteten dann zu Sonderausgaben, wenn das erworbene Wirtschaftsgut bei ihm zum Privatvermögen gehört und privaten Zwecken (nicht zur Einkünfteerzielung) diene.

Dient das erworbene Wirtschaftsgut der außerbetrieblichen Einkünfteerzielung (insbesondere Mietobjekt), dann führen die Rentenzahlungen nach Übersteigen des Wertes der Gegenleistung zu Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

Übersteigen die Rentenzahlungen den Barwert der Rente, dann sind beim Rentenverpflichteten ab diesem Zeitpunkt die Rentenzahlungen abzugsfähig, und zwar als Werbungskosten, wenn das erworbene Wirtschaftsgut der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte dient (zB Mietobjekt), oder als Sonderausgaben, wenn das erworbene Wirtschaftsgut privat genutzt wird.

Diesbezüglich ist Auskunft zu geben, ob die Beschwerdeführerin die oben angeführte Liegenschaft ausschließlich zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet habe oder ob die Liegenschaft auch bzw. nur privat genutzt worden sei. Im Falle der einer gemischten Nutzung (privat sowie außerbetrieblich zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung), ist zu klären, in welchem Ausmaß die Liegenschaft privat genutzt werde.

Die anteiligen Rentenzahlungen der privaten Nutzung wären als Sonderausgaben und bei außerbetrieblicher Nutzung als Werbungskosten anzusetzen.

Mit Eingabe vom 19.05.2022 brachte die beschwerdeführende Partei in Beantwortung des Beschlusses vom 16.05.2022 folgendes vor:

Laut Vergleichsvereinbarung vom 16.12.2008 handelte es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um ein „Vermietungsobjekt“. Tatsächlich wurde die Wohn-/Nutzfläche der Liegenschaft im Jahr 2018 wie folgt genutzt:

- 50% für den eigenen Ordinationsbetrieb von der Bf. (Fachärztin für XXX, Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG - Einnahmen-Ausgaben-Rechner)
- 30% wurden an die yyy ***2*** GmbH vermietet
- 20% wurden privat genutzt

Bis dato habe sich an dieser Aufteilung der Nutzung nichts geändert.

Im Jahr 2018 habe die Bf. als Rentenverpflichtete an den Rentenberechtigten einen Betrag von 75.250,88 € überwiesen. Davon entfallen 68.329,14 € auf Rentenzahlungen, die den Rentenbarwert überschritten haben. Der Betrag von 68.329,14 € sei in der Einkommensteuererklärung nicht den einzelnen Einkunftsquellen zugeordnet, sondern als Sonderausgaben geltend gemacht worden.

Unter Zugrundelegung der in Ihrem Beschluss angeführten (derzeitigen) Rechtsansicht, insbesondere der Notwendigkeit der Aufteilung des geltend gemachten Rentenbetrages, führe die tatsächliche Nutzung des Hauses dazu, dass von den über dem Rentenbarwert liegenden Rentenzahlungen im Jahr 2018

- 34.164,57 € als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- 20.498,74 € als Sonderwerbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und
- 13.665,83 € als Sonderausgaben bei der Ermittlung des Einkommens

abgezogen werden können.

Im betrieblichen Bereich gelten für die Einnahmen-Ausgaben-Rechner iSd § 4 Abs. 3 EStG dieselben Grundsätze wie im privaten Bereich und im Bereich der Vermietung und Verpachtung. Demnach würden ab Überschreiten des Rentenbarwertes abzugsfähige Betriebsausgaben vorliegen (vgl. Renner, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 18 Rz 37, Zorn, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 4 Rz 330 "Renten", EStR Rz 7043).

Am **20.05.2022** wurde dieses Schriftstück der steuerlichen Vertretung mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes der Abgabenbehörde zwecks Wahrung des Parteiengenhörs und für eine etwaige Stellungnahme übermittelt.

Bezugnehmend auf den Beschluss des BFG vom 20.05.2022, RV/7104150/2020, gab das Finanzamt mit **Eingabe vom 08.06.2022** folgende Stellungnahme innerhalb der antragsgemäß bis 17.06.2022 verlängerten Frist ab:

Im Zuge der Scheidung sei am 16.12.2008 ein gerichtlicher Vergleich zwischen der Bf. und ihrem bisherigen Ehemann Gatte getroffen worden. Darin sei neben den Regelungen über den Unterhalt der gemeinsamen Kinder auch ein vermögensrechtlicher Ausgleich getroffen worden. Dieser enthalte in Punkt 3 die Liegenschaft LS (Grundbuch EZ) und in Punkt 7 die Leibrente. Gatte habe auf seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft verzichtet; die Bf. habe sich zur Zahlung einer vorschüssigen monatlichen Leibrente von 5.356,00 Euro ab 01.12.2008 (wertgesichert) verpflichtet. Punkt 7 des Scheidungsvergleiches nehme keinen Bezug auf die Liegenschaft. In Punkt 2 des Scheidungsvergleiches sei ausdrücklich wechselseitig auf den Unterhalt verzichtet worden.

Die Vereinbarung gemäß § 55a EheG über die Scheidungsfolgen könne auch in der Erklärung bestehen, dass keine wechselseitigen Ansprüche aus den Vermögensverhältnissen der Ehegatten bestehen und dass auf Unterhalt der Ehegatten selbst verzichtet werde (Stabentheiner/L. Kolbitsch in Rummel/Lukas, ABGB⁴, § 55a EheG, Tz 38).

Vereinbarungen nach § 55a Abs. 2 EheG seien im Zweifel abschließend. Ein Vergleich im Rahmen des Scheidungsverfahrens erledige daher im Zweifel alle aus dem Eheverhältnis entspringenden, den Parteien bekannte Ansprüche, und zwar auch ohne Generalklausel (Stabentheiner/L. Kolbitsch in Rummel/Lukas, ABGB⁴, § 55a EheG, Tz 48 unter Verweis auf OGH 30.06.1999, 9 Ob 47/99y).

Entgegen dem Vorbringen in der Ergänzung der steuerlichen Vertretung (Vertreter2) vom 24.11.2020 zum Vorlageantrag sei daher die mit Scheidungsvergleich vom 16.12.2008 getroffene Vereinbarung als eine Globalvereinbarung im Sinne des EheG anzusehen, die sämtliche den Parteien bekannte Ansprüche regle; dies umso mehr, als Punkt 9 des Scheidungsvergleiches eine Generalklausel enthält, wonach durch diesen Vergleich sämtliche wechselseitigen Ansprüche der beiden Antragsteller, insbesondere aus Aufteilung der ehelichen Ersparnisse und des ehelichen Gebrauchsvermögens bereinigt und verglichen seien.

Laut Scheidungsvergleich vom 16.12.2008 handele es sich bei der Liegenschaft GB *** EZ 208 um ein „Vermietungsobjekt“. Dieser Feststellung sei im bisherigen Verfahren nicht widersprochen worden. Es sei daher vom Vorliegen von ehelichem Gebrauchsvermögen bzw. ehelichen Ersparnissen ausgegangen worden.

Im Schreiben der steuerlichen Vertretung (Vertreter1) vom 19.05.2022 werde nunmehr (nach Vorhalt des BFG) ausgeführt, dass die Liegenschaft Grundbuch EZ im Jahr 2018 zu 50% für den Ordinationsbetrieb der Bf. genutzt worden sei, 30% seien an die yyy ***2*** GmbH vermietet und 20% seien privat genutzt worden.

Diese Aufteilung könne mangels Vorliegens eines Nachweises (zB Plan bzw. vollständiges Bewertungsgutachten des XX vom 18.01.2017, von dem mit der Vorhaltsbeantwortung vom 23.07.2019 ein Auszug (Seiten 23 bis 26) vorgelegt wurde, nicht beurteilt werden. Aus der Berechnung des Sachwerts und des Ertragswerts (Seiten 23 und 24 des Gutachtens) würden sich aus den für die Berechnung herangezogenen gewichteten Flächen jedenfalls abweichende Verhältnisse ergeben.

Im Übrigen sei nach Ansicht des Finanzamtes für die rechtliche Beurteilung der Rentenzahlungen auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Rentenvereinbarung abzustellen (Abschluss des Scheidungsvergleiches am 16.12.2008). Es seien daher nicht die Verhältnisse im Jahr 2018 maßgeblich, in dem erstmalig die steuerliche Abzugsfähigkeit der Rentenzahlungen beantragt wurde.

Keine Entgeltlichkeit liege bei der Eigentumsübertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG vor; diese sei - auch bei Ausgleichszahlungen ohne betragliche Begrenzung grundsätzlich als Naturalteilung zu werten. Dies gelte auch bei einvernehmlichen Ehescheidungen sowie bei der Auflösung von eingetragenen Partnerschaften, wenn die Aufteilung des ehelichen (partnerschaftlichen) Gebrauchsvermögens nach den Grundsätzen des § 83 EheG vorgenommen werde. Die Naturalteilung habe die gleichen Rechtswirkungen wie eine unentgeltliche Übertragung, sodass auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen sei.

Keine Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens oder der ehelichen Ersparnisse liege dann vor, wenn eheliches Gebrauchsvermögen oder eheliche Ersparnisse mit Wirtschaftsgütern getauscht werden, die gemäß § 82 EheG nicht der Aufteilung unterliegen.

In diesem Fall liege insgesamt ein steuerbarer Tauschvorgang vor. Gemäß § 82 EheG unterliegen zB Wirtschaftsgüter, die zu einem Unternehmen gehören, Anteile an einem Unternehmen wie zB an einer GmbH oder einer Personengesellschaft nicht der Aufteilung.

Der Aufteilung gemäß § 82 EheG unterliegen Anteile an einem Unternehmen aber dann, wenn es sich um eine bloße Wertanlage handle; dies sei dann der Fall, wenn die Beteiligung mit keinem maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen verbunden ist, wobei ein maßgeblicher Einfluss bereits dann gegeben sei, wenn die bloße rechtliche Möglichkeit dazu bestehe, ohne diese auszuüben (OGH 24.07.2014, 1 Ob 132/14i).

Gemäß § 82 Abs. 1 Z 3 EheG unterliegen Sachen, die zu einem Unternehmen gehören, nicht der Aufteilung nach § 81 EheG. Auch eine Arztpraxis stelle ein Unternehmen im Sinne dieser Norm dar (OGH 23.04.1992, 7 Ob 533/92). Verbinde ein gemeinsam erworbener Liegenschaftsbesitz die Ehewohnung mit einem eindeutig abgegrenzten Teil des Hauses, der zum Unternehmen eines Ehegatten gehört oder seiner Berufsausübung dient, so sei eben dieser Teil der Liegenschaft von der Aufteilung ausgenommen.

Haben Ehegatten gemeinsam an einer Liegenschaft Eigentum erworben, in der sich sowohl die Ehewohnung als auch das Unternehmen eines der Ehegatten befindet, unterliege daher nur der Teil der Eigentumsrechte der Aufteilung, der der Ehewohnung entspricht. Werde dem Ehegatten, der das Unternehmen führt, auch der Liegenschaftsanteil seines früheren Partners am Wohnteil zugesprochen, so verbleibe dennoch der unternehmerisch genützte Anteil an der gemeinsamen Liegenschaft im gemeinsamen Eigentum, das im Zweifel so, wie es vor der Aufteilung bestanden hat, anzunehmen sei. Sollte nicht eine besondere Vereinbarung zwischen den Ehegatten getroffen worden sein, könne die Auflösung dieses Miteigentums nur durch Teilungsklage erwirkt werden (OGH 23.04.1992, 7 Ob 533/92).

Die im Scheidungsvergleich vom 16.12.2008 vereinbarte Leibrente für Herrn Gatte könne in Zusammenhang mit der Übertragung seines Anteils an der Liegenschaft Grundbuch KG *** EZ 208 in Bezug auf den unternehmerisch genutzten Anteil als eine Vereinbarung zur Auflösung des Miteigentums angesehen werden.

Steuerrechtlich folgt daraus:

Insoweit die Leibrente auf privat genutzte Liegenschaftsteile bzw. vermietete Liegenschaftsteile entfällt, handle es sich um die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG; die darauf entfallenden Rentenzahlungen seien daher steuerlich unbeachtlich.

Insoweit in Bezug auf die Arztordination der Bf. ein eindeutig abgegrenzter Teil des Hauses vorliegt, gehöre dieser zum Unternehmen der Bf. bzw. diene ihrer Berufsausübung und unterliege nicht der Aufteilung nach § 81 EheG. Der darauf entfallende Anteil der Rente sei somit als Kaufpreisrente zu beurteilen. Die anteiligen Rentenzahlungen seien ab Überschreiten des anteiligen Rentenbarwertes als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, sofern der gemeine Wert des übertragenen Vermögens (bei Vereinbarung der Leibrente) nicht unverhältnismäßig höher oder niedriger war, als der nach § 16 BewG ermittelte Barwert der Rente.

In dem mit E-Mail vom 10.07.2019 vorgelegten versicherungsmathematischen Gutachten für Herrn Gatte von GN vom 18.08.2008 werde davon ausgegangen, dass die Leibrente frühestens im Jahr 2010 fällig werden solle; es sei somit ein Beginn der Rentenzahlung mit 01.01.2010 angenommen worden. Laut dem vorgelegten Scheidungsvergleich vom 16.12.2008 habe sich die Bf. zur Zahlung einer monatlichen Leibrente von 5.356,00 Euro, beginnend mit 01.12.2008 verpflichtet.

Weiters werde in dem Gutachten von einer Einmalzahlung von 200.000,00 Euro ausgegangen, sodass sich eine monatliche Rentenzahlung von 4.501,00 Euro ergibt. Handschriftlich sei ergänzt worden, dass sich bei einer Einmalzahlung von 100.000,00 Euro eine monatliche Rentenzahlung von 5.356,00 Euro ergebe. Dieser Betrag von 5.356,00 Euro finde sich in Punkt 7 des Scheidungsvergleiches vom 16.12.2008 wieder; für eine Einmalzahlung in Höhe von 100.000,00 Euro würden sich aus dem Scheidungsvergleich jedoch keine Hinweise ergeben. In der Steuererklärung 2018 bzw. im E-Mail vom 10.07.2019 sei von einem Rentenbarwert von 726.728,00 Euro ausgegangen worden, was dem im versicherungsmathematischen Gutachten vom 18.08.2008 angenommenen Teilwert der Liegenschaftshälfte entspreche.

Es sei daher unklar, wann die Rentenzahlungen tatsächlich begonnen haben und welche Rentenzahlungen die Bf. insgesamt geleistet habe bzw. ob eine zusätzliche Einmalzahlung von 100.000,00 Euro geleistet worden sei, die in die Berechnung der Rente einbezogen worden sei.

Diese Stellungnahme wurde der steuerlichen Vertretung mit dem Ersuchen des Nachweises der Zahlungen übermittelt.

Mit **Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 22.06.2022** langte beim Bundesfinanzgericht eine Rückmeldung von XY ein. Danach hätten die monatlichen Rentenzahlungen mit 17.12.2008 begonnen und zuvor sei eine Einmalzahlung in Höhe von 100.000,00 € an Herrn Gatte erfolgt. Der Betrag in Höhe der Einmalzahlung sei durch die Bf. vom Sparbuch abgehoben und Herrn Gatte durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter (XY) übergeben worden. Als Beweis dafür wurden Bankauszüge nachgereicht.

Die Flächenaufstellung ergebe sich aus der Aufstellung zu den Verhältnissen im Jahr 2008, die sich nicht geändert haben.

Mit **Eingabe vom 27.06.2022** beantwortete der steuerliche Vertreter das Vorbringen des Finanzamtes. Der Betrag in Höhe der Einmalzahlung sei durch die Bf. vom Sparbuch abgehoben und Herrn Gatte durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter (XY) übergeben worden. Danach sei die Urkunde finalisiert und an den zu entrichtenden monatlichen Rentenbetrag angepasst worden (Erhöhung von 4.501,00 € auf 5.356,00 €). Gatte habe eine handschriftliche Korrektur auf der Urkunde (versicherungsmathematisches Gutachten) als Bestätigung dafür gemacht, dass er den Einmalbetrag erhalten habe. Die Höhe der monatlichen Zahlungen seien von Gatte akzeptiert worden.

Beigelegt wurde eine eidesstattliche Erklärung von XY, dass er den Einmalbetrag im Auftrag der Bf. am 16.12.2008 an Herrn Gatte übergeben habe. Dieser Betrag sei von der Bf. am 12.12.2008 von ihrem Sparbuch behoben worden und stellte eine Einmalzahlung im Rahmen der im Scheidungsvergleich vom 16.12.2008 vereinbarten Kaufpreisrente für die Übereignung der Hälfte der Liegenschaft LS (Grundbuch EZ) dar.

Erklärend wurde von Herrn XY hinzugefügt, dass die Bf. die Schwester seiner mittlerweile verstorbenen Frau sei. Er sei von seiner Schwägerin (Bf.) und seinem Schwager (Gatte) ersucht worden, beim Zustandekommen des vermögensrechtlichen Teiles des Scheidungsvergleiches behilflich zu sein. Diese eidesstattliche Erklärung wurde am 27.06.2022 ausgestellt.

Mit **Eingabe vom 28.06.2022** wurde dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass der auf die Vermietung der Ordinationsräumlichkeiten entfallende Mietzins auf das der Vermietungsgemeinschaft (bestehend aus der Bf. und deren beiden Kinder) zuzurechnenden Bankkonto aus den Mitteln des Ordinationsbetriebes geleistet wurde. Die Rente werde von der Bf. an Herrn Gatte bezahlt.

In der am **05.07.2022 durchgeführten mündlichen Verhandlung** wurde ergänzend vorgebracht:

Die steuerliche Vertretung weist auf den Punkt 7 des Scheidungsvergleiches zur Feststellung des Finanzamtes im letzten Schriftsatz hin, dass kein Zusammenhang der Rente zur Liegenschaft hergestellt ist. In der Vereinbarung zur Rente wird auch eine Besicherung festgehalten mit der die Liegenschaft besichert bzw. verpfändet wird.

Punkt 1 Ziffer 3 des Scheidungsvergleiches ist im Zusammenhang mit Punkt 7 der Leibrente zu sehen. Diesbezüglich wird auf den vorletzten Absatz des Punktes 7 des Vergleiches hingewiesen („Sollte die Erstantragstellerin die künftige Eintragung des Pfandrechtes im laufenden Rang unmöglich machen, ist sie verpflichtet, den verbleibenden Rentenbarwert der sich dann auf Grund der Bewertung der Rente ergebe, unverzüglich an den Zweitantragsteller zu bezahlen.“). Das bedeutet, die Bf. müsste den Restwert der Rente sofort an ihren ehemaligen Gatten bezahlen. Daraus kann man ableiten, dass die Leibrente keine monatliche Unterhaltszahlung, sondern ein Kaufpreis ist. Diese Rente ist gleich zu sehen wie ein gestundeter Kaufpreis. Somit liegt eine Verknüpfung der Übertragung des Liegenschaftsanteiles gegen eine monatliche Rentenzahlung vor.

Die belangte Behörde: Es macht keinen Unterschied, ob eine monatliche Rente vorliegt oder ein Kaufpreis. In einem Scheidungsvergleich können auch Einmalzahlungen vereinbart werden. Ich möchte nochmals auf das Erkenntnis des VwGH 95/15/0191 verweisen. Es liegt der gleiche Sachverhalt vor. In dem Verfahren hat der VwGH entschieden, dass in einem derartigen Verfahren eine unentgeltliche Realteilung vorliegt.

Die steuerliche Vertreterin S führt dazu aus, dass das Finanzamt das von ihr zitierte Erkenntnis nicht richtig verstanden hat. Es liegt in diesem Fall ein ganz anderer Sachverhalt vor. Ein Ehepaar hat im Rahmen ihres Scheidungsverfahrens der Übertragung einer Liegenschaft eine Leibrente gegenübergestellt. Im Zuge ihres ESt-Verfahrens wurde der gesamte Betrag der bezahlten monatlichen Leibrente als Sonderausgaben geltend gemacht. Diese Rente bestand aus zwei Teilen, nämlich der erste Teil der Rente wurde für die Übertragung des Liegenschaftsanteiles vereinbart, der zweite Teil der Rente für die Weiterzahlung der bestehenden Krankenversicherung. Der zweite Teil der Rentenzahlung, nämlich für die Krankenversicherung, steht nicht im Zusammenhang mit der Übertragung des Liegenschaftsanteiles. Aus diesem Grund muss jener Teil aus dem Rentenbarwert ausgeschieden werden. Folglich ergab sich ein niedrigerer Rentenbarwert, der versicherungsmathematisch errechnete Rentenbarwert war zum damaligen Zeitpunkt noch nicht überschritten. Das Finanzamt vertat damals die Ansicht, dass keine Sonderausgaben vorliegen, dass sich im Hinblick auf den zweiten Teil der Rente es sich um eine freiwillige Unterhaltszahlung handelt. Die FLD hat diese Ansicht bestätigt, sie hat sich mit der Frage des Zusammenhanges der Übertragung eines Liegenschaftsanteiles gegen eine monatliche Rentenzahlung beschäftigt und diesbezüglich festgestellt, dass eine Krankenversicherung nicht im Zusammenhang mit der Übertragung eines Liegenschaftsanteiles zu sehen ist.

Die Vertreterin verweist auf die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion.

Genau diesen Sachverhalt hat der Verwaltungsgerichtshof in dem oben zitierten Erkenntnis bestätigt. Für jenen Teil, der für die Übertagung des Liegenschaftsanteiles bezahlt wird, besteht ein kausaler Zusammenhang. Für jenen Teil der Krankenversicherung besteht kein kausaler Zusammenhang, sondern ist eine freiwillige Unterhaltsleistung. Dieses Erkenntnis bestätigt die Meinung der Bf. Hingewiesen wird, dass auf den wirtschaftlichen Gehalt zu schauen ist.

Belangte Behörde: Der Verwaltungsgerichtshof differenziert nicht zwischen diesen beiden Teilen der Rente. Es wurde die gesamte Rentenzahlung releviert. Der Verwaltungsgerichtshof trifft in diesem Erkenntnis allgemeine Aussagen über die vermögensrechtliche Abwicklung im Rahmen eines Scheidungsverfahrens.

Die steuerliche Vertreterin S: Nach Ansicht des Finanzamtes ist jede Scheidungsvereinbarung nach dem Ehegesetz eine Naturalteilung, d.h. eine unentgeltliche Vermögensübertragung. Das Finanzamt beurteilt die Vereinbarungen rein nach den zivilrechtlichen Bezeichnungen, im Ertragssteuerrecht sind jedoch die zivilrechtlichen Bezeichnungen nicht maßgebend. Hier ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 21 BAO anzuwenden. Das Finanzamt hinterfragt die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht. Für das Finanzamt sind die Ausgleichszahlungen immer ein Spitzenausgleich. In diesem Fall gibt es jedoch Abweichungen, unter Einbeziehung des § 21 BAO zieht diese Vereinbarung eine andere Rechtsfolge nach sich. Nach Meinung des Finanzamtes wäre jede Schenkung nach § 931 ABGB unentgeltlich, selbst solche mit Schuldübernahme. Auch Schenkungsverträge werden in wirtschaftlicher Betrachtungsweise untersucht, was ist der Wert der Gegenleistung. Dann liege ertragssteuerlich ein entgeltlicher Veräußerungsvorgang vor. Zu prüfen ist nicht nur die zivilrechtliche Hülle, sondern was haben die Parteien tatsächlich vereinbart, gibt es einen Zusammenhang.

Vorgelegt werden Erkenntnisse zur Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise:

- BFG vom 02.04.2020, RV/7100292/2016 (zur Grunderwerbsteuer)
- BFG vom 18.08.2017, RV/5101768/2014 (zur Einkommensteuer)
- VwGH vom 11.08.1993, 91/13/0005

Belangte Behörde: Auch bei Anwendung des § 21 BAO ergibt sich keine andere Rechtsfolge. Inhalt eines Scheidungsvergleiches ist die Aufteilung des ehelichen Vermögens. In diesem Fall gehört ein Grundstück zum ehelichen Vermögen und dafür wurde eine Ausgleichszahlung gezahlt.

Zum wirtschaftlichen Gehalt legt die steuerliche Vertreterin eine Zusammenfassung vor, die Bestandteil dieses Protokolls ist und die der Vertreterin des Finanzamtes ausgehändigt wurde.

Die belangte Behörde verweist auf § 94 Ehegesetz. Diese Rentenvereinbarung ist eine Ausgleichszahlung im Sinne des § 94.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde seitens der steuerlichen Vertretung folgendes Schriftstück vorgelegt:

Aktueller Standpunkt des Finanzamtes:

- **Kaufpreisrente** in Bezug auf den **betrieblich genutzten Teil der Liegenschaft** (50 %)
- steuerlich unbeachtliche **Unterhaltsrente** in Bezug auf den außerbetrieblich genutzten Teil der Liegenschaft (30% Vermietung und 20 % privat)

Argumente des Finanzamtes gegen Kaufpreisrente:

- Scheidungsvergleich iSd EheG ist – auch bei Ausgleichszahlungen – immer Naturalteilung/Globalvereinbarung/unentgeltliche Übertragung
- Gesamte Ausgleichszahlung im Rahmen eines Scheidungsvergleiches dient dem Ziel der Herstellung eines billigen und gerechten Vermögensausgleichs
- Aspekt Leistung und Gegenleistung hat bei Scheidungsvergleichen keine Relevanz
- Eine allfällige Zweckwidmung der Ausgleichszahlung ist für deren ertragsteuerliche Beurteilung irrelevant, weil sie deren übergeordneten Zweck nicht beseitigt (Herstellung eines billigen und gerechten Vermögensausgleichs)

Gegenargumente:

Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO):

- Die zivilrechtliche Hülle, Bezeichnung, Rechtsgrundlage etc sind für die ertragsteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen nicht maßgebend. Maßgebend ist vielmehr der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung (gem § 21 BAO)
- Das Finanzamt folgt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht, sondern stellt auf die zivilrechtliche Form und Rechtsgrundlage der Vereinbarung sowie auf das zivilrechtliche Verständnis eines Scheidungsvergleiches iSd EheG ab. Das Finanzamt hinterfragt nicht:
 - ob diese Vereinbarung tatsächlich so ausgestaltet wurde, wie dies das Zivilrecht vorsieht (Globalvereinbarung, Ausgleichszahlung ohne Gegenleistungscharakter, sondern als nach § 83 EheG ermittelter Spitzenausgleich) oder
 - ob es Abweichungen gibt, die dazu führen, dass die Vereinbarung aus wirtschaftlicher und damit ertragsteuerlicher Sicht nicht als typischer Scheidungsvergleich iSd EheG zu beurteilen ist.
- Die Unrichtigkeit dieser Vorgehensweise wird anhand des folgenden Beispiels deutlich:
 - Würde man der Beurteilungslogik des Finanzamtes folgen, wäre bei einem Schenkungsvertrag gem § 938 ff ABGB eine allfällig vereinbarte Gegenleistung für ertrag-

steuerliche Zwecke komplett irrelevant, weil ja die Form, Bezeichnung und der übergeordnete Zweck der Vereinbarung („Schenkungs“) sowie das zivilrechtliche Verständnis der § 938 ff ABGB immer zu einer ertragsteuerlichen Beurteilung als unentgeltliche Zuwendung drängen würden.

Notwendigkeit einer Beurteilung im Einzelfall nach wirtschaftlichen Grundsätzen:

- Vgl BFG 18.08.2017, RV/5101768/2014 (zur Grundstücksveräußerung und ESt), ferner BFG 02.04.2020, RV/7100292/2016 (zur GrESt; Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen und einzelfall-bezogenen Betrachtungsweise gem § 21 BAO bei der Beurteilung des (Nicht)/Vorliegens einer Gegenleistung bei Scheidungsvereinbarungen), siehe auch VwGH 11.08.1993, 91/13/0005 und Ritz, BAO⁶, § 21 Rz 10.
- Jede zivilrechtliche Vereinbarung ist für ertragsteuerliche Zwecke nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu prüfen.
- Der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung ist festzustellen.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt des Vergleiches im vorliegenden Fall:

- **Kein typischer Scheidungsvergleich mit einem Spitzenausgleich iSd EheG:**
 - Nicht das gesamte eheliche Vermögen war Gegenstand des Vergleichs (die gemeinsame Ehewohnung wurde im Vergleich nicht geregelt)
 - Die Leibrente wurde nicht nach den zivilrechtlichen Kriterien für eine Ausgleichszahlung iSd EheG (wie insb Billigkeit) berechnet:
 - keine Berücksichtigung des gesamten Vermögens und der gesamten Ersparnisse der Ehegatten bei der Berechnung,
 - keine Bedachtnahme auf Gewicht und Umfang des Beitrags jedes Ehegatten zur Anschaffung des ehelichen Gebrauchsvermögens und zur Ansammlung der ehelichen Ersparnisse,
 - keine Bedachtnahme auf das Wohl der Kinder (zwar volljährig, aber nur 18 bzw 20 Jahre alt und als Studenten noch nicht selbsterhaltungsfähig),
 - keine Bedachtnahme auf Schulden, die mit dem ehelichen Lebensaufwand zusammenhängen.
- **Vorliegen eines entgeltlichen Veräußerungsvorgangs aufgrund eines engen kausalen Zusammenhangs** zwischen der Übertragung der Liegenschaftshälfte und der Vereinbarung der Leibrente (vgl BFG 18.08.2017, RV/5101768/2014; vgl VwGH 23.04.1998, 95/15/0191):
 - Verzicht beider Vertragsparteien auf den Unterhalt, sodass die Leibrente nicht zu Versorgungs-/Unterhaltszwecken vereinbart wurde (Punkt 2 des Vergleichs).
 - Berechnung der Leibrente ausgehend vom Wert der Liegenschaft (siehe Vergleich und versicherungsmathematisches Gutachten)
 - Besicherung der Rentenforderung von Herrn Dr. Ehegatten mit der Liegenschaft (Pfandbestellung; siehe Punkt 7 des Vergleiches)

- Vereinbarung, dass wenn die Bf. die Eintragung des Pfandrechts im Grundbuch unmöglich machen sollte, sie dann verpflichtet ist, den verbleibenden Rentenbarwert unverzüglich an Herrn Dr. Ehegatten zu bezahlen (Punkt 7 des Vergleichs). Damit weist die Rente den Charakter eines gestundeten Kaufpreises für die Übertragung der Liegenschaft auf und ist keine laufende Unterhaltszahlung.
- **In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liegt somit eine Kombination aus Vereinbarungen unterschiedlicher Natur vor:**
 - Regelung einzelner Verhältnisse nach der Ehe einerseits und entgeltliche Übertragung einer Hälfte der Liegenschaft gegen Leibrente andererseits
 - Dies bestätigt auch das Wortlaut der Vereinbarung (Punkt 9): „... halten beide Antragsteller ... fest, dass durch diesen Vergleich sämtliche wechselseitigen Ansprüche der beiden Antragsteller, insbesondere auf Aufteilung der ehelichen Ersparnisse und des ehelichen Gebrauchsvermögens bereinigt und verglichen sind.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben dargestellten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt festgestellt:

Die Bf. hat mit Herrn Gatte am 05.06.1985 vor dem Standesamt ***2*** die Ehe geschlossen.

Mit Kaufvertrag vom 20.08.1999 haben die Bf. und ihr damaliger Ehegatte Gatte während aufrechter Ehe die Liegenschaft Grundbuch EZ im Miteigentum zu jeweils 50% erworben.

Die Bf. schloss anlässlich ihrer Ehescheidung von ihrem damaligen Ehegatten am 16.12.2008 einen gerichtlichen Vergleich mit folgendem, auszugsweise wiedergegebenem Inhalt:

„1. Regelungen über die gemeinsamen Kinder

1.a. Der Ehe der beiden Antragsteller entstammten folgende Kinder:

- Kind1, geboren am 11.11.1111
- kind2, geboren am 22.22.2222

1.b. Obsorge

Eine Regelung entfällt, da beide Kinder bereits volljährig sind.

1.c. Unterhalt

Die gemeinsamen Kinder Kind1 und kind2 leben im gemeinsamen Haushalt mit dem Zweitantragsteller in XXXX, und sind als Studenten nicht selbsterhaltungsfähig.

Der Unterhalt für die Kinder (einschließlich eines Sonderbedarfs) wird von der Erstantragstellerin, - die Bf. – alleine getragen. Sollte der Zweitantragsteller, Herr Gatte, aus diesem Titel zu Zahlungen verpflichtet werden, verpflichtet sich die Erstantragstellerin, den Zweitantragsteller diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten.

1.d. Familienbeihilfe

Die Familienbeihilfe für die Kinder Kind1 und kind2 wird weiterhin an den Zweitantragsteller ausbezahlt. Der Zweitantragsteller verpflichte sich, die Familienbeihilfe den Kindern zukommen zu lassen.

1.e. Besuchsrecht

Eine Regelung entfällt, da beide Kinder volljährig sind.

2. Unterhaltsvereinbarung zwischen den beiden Antragstellern

Die beiden Antragsteller verzichten wechselseitig auf ihren Unterhaltsanspruch, dies auch für den Fall der geänderten tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, insbesondere auch für den Fall der unverschuldeten Not oder Krankheit, auch für alle Fälle und Umstände, die zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vergleiches weder vorhersehbar waren, noch von beiden Antragstellern bedacht oder überlegt werden konnten. Beide Antragsteller erklären, auch in Zukunft aus einem allfälligen, bewusst nicht geprüften Verschulden am Scheitern der Ehe keine Rechtsfolgen ableiten zu wollen.

3. Liegenschaftsvermögen

Die Erstantragstellerin und der Zweitantragsteller sind je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft Grundbuch EZ mit folgendem Grundbuchstand:

... (Anmerkung des BFG: Auszug aus dem Grundbuch)

Die beiden Antragsteller erklären hiezu, dass es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um ein „Vermietungsobjekt“ handelt.

Der Zweitantragsteller, Herr Gatte, überträgt hiermit an die Erstantragstellerin, die Bf., seinen ideellen Hälfteanteil an der vorgenannten Liegenschaft samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, wie er diesen Liegenschaftsanteil bisher besessen und benützt hat bzw. zu besitzen und zu benützen berechtigt war, die Baulichkeiten mit allem was dran erd-, mauer- und niet- und nagelfest ist.

Die Übergabe und Übernahme des Liegenschaftsanteiles in den Besitz und Genuss der Erstantragstellerin hat mit Abschluss dieses Scheidungsvertrages als rechtlich vollzogen zu gelten.

4. Gebrauchsvermögen

... (betrifft ausschließlich die Überlassung eines Pkw's an den Gatten der Bf.)

5. Zusatzkrankenversicherung

...

6. Ersparnisse

Jeder der beiden Antragsteller behält die in seinen Besitz befindlichen Bargelder, die auf seinem Namen legitimierten Spareinlagen und sonstigen Wertpapieren und ist darüber allein Verfügungsberechtigt.

7. Leibrente

Die Erstantragstellerin - die Bf. - verpflichtet sich zur Bezahlung einer monatlichen Leibrente von 5.356,00 € beginnend mit 01.12.2008, wobei die Rentenbeträge jeweils am ersten jedes Monats fällig sind und ein Respiro von fünf Tagen vereinbart wird.

Diese Rente gebührt Herrn Gatte auf seine Lebenszeit. Bei Zahlungsverzug sind 10% Verzugszinsen per anno von den jeweils fälligen Rentenbeträgen zu leisten.

Es wird Wertsicherung des Rentenbetrages von 5.356,00 € vereinbart,

...

Diese Leibrentenforderung ist ob der Liegenschaft Grundbuch EZ sicher zu stellen.

Zur Sicherstellung der vorgenannten Leibrentenforderung des Herrn Gatte von 5.356,00 € ... verpfändet die Bf. die ihr nunmehr zur Gänze gehörende Liegenschaft Grundbuch EZ.

Herr Gatte nimmt diese Pfandbestellung hiermit an.

Die Bf. erteilt daher ihre ausdrückliche Einwilligung zur Einverleibung des Pfandrechtes für die monatliche Leibrentenforderung von 5.356,00 € samt 10% (zehn Prozent) Verzugszinsen per anno und einer Nebengebührenkaution von 20.000,00 € für Herrn Gatte.

...

8. Kosten

...

9. Generalklausel

Zur Vermeidung von Missverständnissen, Differenzen und Streitigkeiten halten beide Antragsteller abschließend im Wege einer Generalklausel ausdrücklich fest, dass durch diesen Vergleich sämtliche wechselseitigen Ansprüche der beiden Antragsteller, insbesondere auf Aufteilung der ehelichen Ersparnisse und des ehelichen Gebrauchsvermögens, bereinigt und verglichen sind.

Die beiden Antragsteller verzichten somit insbesondere auf eine weitere oder gesonderte Antragstellung nach §§ 81 EheG.“

Neben den Ersparnissen (Bargeld, Spareinlagen und sonstige Wertpapiere) der beiden Ehegatten, die im Scheidungsvergleich betragsmäßig nicht genannt wurden, und nicht nennenswerten Gebrauchsvermögen befand sich im ehelichen Vermögen, eine mit Kaufvertrag vom 20.08.1999 angeschaffte Liegenschaft, Grundbuch EZ, im Miteigentum zu je 50% der ehemaligen Ehegatten.

Infolge dieses Scheidungsvergleiches wurde die Bf. einerseits durch Übertragung des Hälfteanteiles ihres ehemaligen Ehegatten Alleineigentümerin der o.a. Liegenschaft und andererseits verpflichtete sich die Bf. zur Bezahlung einer Einmalzahlung und einer monatlichen Leibrente auf Lebenszeit in Höhe von 5.356,00 €.

Die Bf. zahlte an Herrn Gatte sowohl einen einmaligen Betrag von 100.000,00 € (Dezember 2008) und eine monatliche Rente in Höhe von 5.356,00 € seit Dezember 2008. Die Bf. hat ihre Zahlungen immer und in voller Höhe geleistet. Im Jänner 2018 wurde der versicherungsmathematisch ermittelte kapitalisierte Rentenbarwert in Höhe von 726.728,00 € erreicht.

Nach Erreichen des versicherungsmathematisch unter Berücksichtigung der Lebenserwartung kapitalisierten errechneten Rentenbarwertes im Jänner 2018 machte die Bf. die ab diesem Zeitpunkt gezahlten monatlichen Beträge als Sonderausgaben anlässlich ihrer Veranlagung geltend.

Die in Rede stehende Einmalzahlung in Höhe von 100.000 € am 16.12.2008 wurde durch die eidesstattliche Erklärung vom Schwager und damaligen steuerlichen Vertreter der Bf. glaubhaft gemacht.

Die gegenständliche Liegenschaft wurde zum Teil (159,9 m², das sind 20%) privat genutzt, zum Teil (226,87 m², das sind 30%) an das yyy ***2*** GmbH vermietet und zu 50% (386,62 m²) für den eigenen Ordinationsbetrieb verwendet. In Berücksichtigung der Nutzflächen für Wohnzwecke, der Vermietung und Verpachtung sowie für die Ordination wurden die

Rentenzahlungen je nach Einkunftsart als Sonderausgaben (bei Verwendung für eigene Wohnzwecke), Werbungskosten (bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) bzw als Betriebsausgaben (bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit) geltend gemacht.

Gatte wohnte seit 22.11.1978 in XXXX/11, ab der Verehelichung bis zur Scheidung wurde diese Wohnung gemeinsam mit den beiden während aufrechter Ehe geborenen Kindern als Familienwohnsitz genutzt und war die ganze Familie ausschließlich dort gemeldet. Die Kinder behielten nach der Scheidung ihren Wohnsitz weiterhin am Familienwohnsitz.

Nach der Scheidung verlegte die Bf. ihren Wohnsitz in die im Scheidungsvergleich in Rede stehende Liegenschaft, an der die Bf. auch ihre Ordination innehatte.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich zunächst aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Akten. Darin waren folgende Schriftstücke enthalten:

- Einkommensteuerbescheid 2018 vom 04.12.2019
- Schriftsätze der steuerlichen Vertretung der Bf., wie Beschwerde vom 24.01.2020, Vorlageantrag vom 11.09.2020, Ergänzung zum Vorlageantrag vom 26.11.2020, Mail vom 10.07.2019 und Mail vom 23.07.2019
- zwei Ergänzungsersuchen und deren Beantwortung mit beigelegten Scheidungsvergleich vom 16.12.2008, 84 C 75/08 und Auszug aus dem Grundbuch EZ.

Weitere Erkenntnisse ergaben sich aus der Beantwortung des Beschlusses des BFG vom 16.05.2022 durch die steuerliche Vertretung, der Stellungnahme des Finanzamtes vom 08.06.2022 sowie den Schriftsätzen vom 24.11.2020 und vom 19.05.2022 (Auskunftserteilung von XY und Partner) und den Mails der steuerlichen Vertretung vom 22.06.2022, vom 27.06.2022 und vom 28.06.2022.

Die Würdigung des gemeinsamen Familienwohnsitzes ergibt sich aus den ZMR-Auszügen von der Bf., Gatte und den Kindern C K (geb. Ehegatten) und Dr. Kind1, der ermittelte Rentenbarwert aus dem versicherungsmathematischen Gutachten vom 18.08.2008 von GN, der Nachweis der Rentenzahlungen aus den Kontoauszügen und der eidesstattlichen Erklärung von XY vom 27.06.2022, sowie die Zuordnung der Zahlungen zu den jeweiligen Einkunftsarten aus dem Plan der Liegenschaft.

Die oben angeführten Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig und können somit gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob hinsichtlich der Übertragung des Miteigentumsanteils der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft von Gatte an die Bf. eine Veräußerung eines Grundstücksanteils gegen Rente im Rahmen des Scheidungsvergleichs vorliegt und die ab Februar 2018 gezahlten Beträge als abzugsfähige Sonderausgaben berücksichtigt werden können oder ob es sich bei den Rentenzahlungen um steuerlich unbeachtliche, der familiären Sphäre zuzuordnende Zahlungen handelt.

Nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Nach § 20 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 können Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 nicht als Sonderausgaben (§ 18) abgezogen werden.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Diese Beweiswürdigungsregel verhält die Abgabenbehörde dazu, bei Wahrnehmung ihrer Verpflichtung, die für die Besteuerung maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln (§ 115 Abs. 1 BAO) und auf das tatsächliche Geschehen abzustellen (VwGH vom 11.08.1993, 91/13/0005).

Festgestellt wird im gegenständlichen Verfahren, dass die Bf. an ihren ehemaligen Ehegatten eine monatliche Rente bezahlt hat. Zunächst leistete die Bf. jedoch am 16.12.2008 eine einmalige Zahlung in Höhe von 100.000,00 € an Herrn Gatte. Die weiteren Zahlungen erfolgten ab Dezember 2008 und wurde der versicherungsmathematisch errechnete Betrag von 726.728,00 € im Jänner 2018 erreicht.

Renten und dauernde Lasten bilden nur dann Sonderausgaben, wenn sie auf „besonderen Verpflichtungsgründen“ beruhen, das heißt sie müssen rechtlich erzwingbar sein (VwGH vom 18.10.1982, 3864/80). Aufgrund des anlässlich des Scheidungsverfahrens vor dem Bezirksgericht Innere Stadt Wien geschlossenen Vergleiches wurden sowohl die Höhe der monatlichen Zahlungen, eine Wertsicherungsklausel als auch eine Sicherstellung im Grundbuch für den Fall der nicht fristgerechten Entrichtung der Rente zugunsten von Gatte vereinbart. Die

Bf. hat in diesem Vergleich die ihr nunmehr zur Gänze gehörende Liegenschaft zur Sicherstellung der Leibrentenforderung verpfändet und ihr ehemaliger Ehegatte hat diese Pfandbestellungsurkunde angenommen. Die Bf. erteilte außerdem noch ausdrücklich ihre Einwilligung zur Einverleibung dieses Pfandrechtes (Punkt 7 des Vergleiches).

Die Bf. hat sich nicht nur zur Zahlung einer monatlichen Rente verpflichtet, sondern hat zusätzlich zu ihrer vertraglichen Zahlungsverpflichtung dem Rentenempfänger, ihrem ehemaligen Ehegatten die Möglichkeit gegeben, das zu seinen Gunsten vereinbarte Pfandrecht im Grundbuch eintragen zu lassen, um sich im Falle der Nichtbezahlung der monatlichen Rente schadlos halten zu können.

Nach dem Inhalt des Vergleiches ist nicht zweifelhaft, dass auch die zweite Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen einer Rente, nämlich das Vorliegen von besonderen Verpflichtungsgründen gegeben ist.

Nach der Gliederung des im Beschwerdefall zu beurteilenden Vergleiches betreffen der Punkt 3 das Liegenschaftsvermögen (Übertragung des Hälfteanteils des Ehegatten an die Bf.) und der Punkt 7 die Bezahlung einer monatlichen Leibrente. Anderes Gebrauchsvermögen war nicht vorhanden, ein vorhandenes Kraftfahrzeug wurde dem Ehegatten zugesprochen (Punkt 4), die Ersparnisse behielt jeder für sich (Punkt 6).

Der Punkt 1 a bis f beinhaltet Regelungen über die beiden im Zeitpunkt der Scheidung bereits volljährigen, jedoch noch unterhaltsberechtigten Kinder.

Punkt 2 regelt die Unterhaltsvereinbarung zwischen den beiden Ehepartnern. Vereinbart wurde, dass von beiden wechselseitig auf ihren Unterhaltsanspruch verzichtet wird, dies auch für den Fall geänderter tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse, insbesondere auch für den Fall der unverschuldeten Not oder Krankheit.

Eine Gegenleistungsrente liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens (hier die Liegenschaft) gegen Eingehen einer Rentenverpflichtung erworben wird.

Aus diesem Vergleich geht klar hervor, dass in Anwendung der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise vermögensseitig die Übertragung des Hälfteanteils einer Liegenschaft einer monatlichen Rente gegenüberzustellen ist.

Aus dem dem Bundesfinanzgericht vorliegenden und vom Finanzamt vorgelegten und nicht in Abrede gestellten versicherungsmathematischen Gutachten vom 18.08.2008 ist ersichtlich, dass die Höhe der Rente dem Wert des Hauses gegenübergestellt wird und sich danach berechnet. Die Kaufpreisrente steht im Wertverhältnis von 100% zum Wert der Liegenschaft des Hälfteanteils. Die Errechnung des Rentenbarwertes erfolgte zeitgleich mit der Übertragung des Liegenschaftsanteils und dem Beginn der monatlichen Zahlungen ab Dezember 2008.

Gegenleistungsrenten sind Renten, die für den Erwerb von Wirtschaftsgütern bezahlt werden. Die Bf. hat den Hälfteanteil der oben angeführten Liegenschaft ihres ehemaligen Ehegatten Gatte im Rahmen der Scheidung anlässlich der Aufteilung des während der Ehe angeschafften Vermögens übertragen erhalten.

Im Gegenzug hat sich die Bf. verpflichtet, ihrem damaligen Ehegatten eine monatliche Rente zu bezahlen. Die Höhe der Rente errechnete sich laut versicherungsmathematischen Gutachten des Sachverständigen Herrn GN auf Basis der oben angeführten Liegenschaft.

Das ehemalige Ehepaar Ehegatten hatte sich in diesem Vergleich über die Aufteilung des ehelichen Vermögens geeinigt. Gemäß § 83 Abs. 1 EheG ist die Aufteilung nach Billigkeit vorzunehmen. Dabei ist besonders auf Gewicht und Umfang des Beitrags jedes Ehegatten zur Anschaffung des ehelichen Gebrauchsvermögens und zur Ansammlung der ehelichen Ersparnisse und auf das Wohl der Kinder Bedacht zu nehmen.

In diesem Fall wurde eine Einigung über die Aufteilung getroffen, das eheliche Gebrauchsvermögen geteilt und eine Einigung über den Aufenthalt und Erhaltung der Kinder (im Zeitpunkt der Scheidung waren die Kinder 18 bzw. 20 Jahre alt) getroffen. Die Kinder wohnten weiterhin bei ihrem Vater im ehemaligen bis zur Scheidung gemeinsamen Familienwohnsitz.

Diese in Rede stehende Liegenschaft fällt nicht unter das eheliche Gebrauchsvermögen, diese Liegenschaft wurde nicht als Wohnsitz benutzt, sondern wurde als Wertanlage angeschafft.

Diese im Miteigentum stehende Liegenschaft ist die einzige Wertanlage, die aufzuteilen war. Laut Scheidungsvergleich bekam die Bf. den Hälfteanteil ihres nunmehr geschiedenen Ehegatten übertragen und verpflichtete sich im Gegenzug zur Zahlung einer monatlichen Rente. Auf gegenseitige Unterhaltsansprüche wurde verzichtet, der Ex-Gatte verfügte aufgrund seiner Stellung über ein monatliches Einkommen, welches seinen bisherigen Lebensunterhalt sicherstellte.

In dem während dieses Verfahrens von beiden Parteien zitierten Erkenntnis des VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0191 wird in der Darstellung des Verfahrensganges zunächst die Rechtsansicht des Finanzamtes festgehalten, wonach bei Beurteilung der Frage, ob für die Überlassung eines Liegenschaftsanteiles die Gegenleistung sich auf den Wert des Liegenschaftsanteiles bezieht (Anmerkung: in diesem Verfahren beinhaltet die Rente zwei Teile, ein Teil wird für die Übertragung eines Liegenschaftsanteils und ein Teil für Krankenversicherungsprämien zugunsten der Rentenempfängerin bezahlt), **„auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes abzustellen ist und dass nicht dessen äußere Erscheinungsform maßgeblich sei. Die auf die Überlassung eines Liegenschaftsanteiles abstellende Leibrentenvereinbarung wäre dann eine Gegenleistungsrente, wenn die**

Rentenleistungen als Gegenwert für eine gleichwertige Leistung des Rentenempfängers erbracht würden.“

In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof mit Verweis auf seine bisherige Judikatur (zB VwGH vom 21.07.1993, 91/13/0163) ausgesprochen, dass „die Lösung der Frage, ob die in Rede stehenden Rentenzahlungen vom Abzug als Sonderausgaben nach § 20 Abs. 1 Z 4 iVm § 20 Abs. 3 EStG 1988 ausgeschlossen sind, somit davon abhängt, ob die Zuwendungen ausschließlich oder überwiegend mit der (früheren) familiären Beziehung bzw. deren vermögensrechtlicher Abwicklung im Zusammenhang stehen oder der **Austausch von Leistung und (adäquater) Gegenleistung** im Vordergrund steht.

Nach § 81 Abs. 1 erster Satz EheG sind **das eheliche Gebrauchsvermögen und die ehelichen Ersparnisse unter den Ehegatten aufzuteilen**, wenn die Ehe geschieden, aufgehoben oder für nichtig erklärt wird. Nach Abs. 2 leg. cit. sind eheliches Gebrauchsvermögen die beweglichen oder unbeweglichen körperlichen Sachen, die während aufrechter ehelicher Lebensgemeinschaft dem Gebrauch beider Ehegatten gedient haben; hiezu gehören auch der Hausrat und die Ehewohnung. Die Aufteilung hat nach den Grundsätzen der §§ 82 ff EheG zu erfolgen. Soweit eine Aufteilung nach den vorstehenden Bestimmungen nicht erreicht werden kann, hat das Gericht nach § 94 Abs. 1 EheG einem Ehegatten eine **billige Ausgleichszahlung** an den anderen aufzuerlegen.

Die Scheidung im Einvernehmen setzt nach § 55a Abs. 2 erster Satz EheG voraus, dass die Ehegatten eine **schriftliche Vereinbarung** u.a. über ihre unterhaltsrechtlichen Beziehungen und die gesetzlichen vermögensrechtlichen Ansprüche im Verhältnis zueinander für den Fall der Scheidung unterbreiten oder vor Gericht schließen. Einer solchen Vereinbarung sind insbesondere die nach § 94 Abs. 1 EheG zu leistenden Ausgleichszahlungen zugänglich; die Frage der überwiegenden Zuordnung einer vereinbarten Ausgleichszahlung zur familiären Sphäre oder zu einem Leistungsaustausch ist anhand der Regelungen des Gesetzes über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und die Ausgleichszahlung zu lösen.

...

Diese Darlegungen zeigen, dass sich die Bemessung der Ausgleichszahlung nicht an der Adäquanz von Leistung und Gegenleistung, sondern an ganz anderen, insbesondere mit den bisherigen und künftigen Lebensverhältnissen der Ehegatten im Zusammenhang stehenden Umständen zu orientieren hat. An diesen Anordnungen des Gesetzes hat auch die Beurteilung solcher Ausgleichszahlungen anzusetzen, die im Sinne des § 55a Abs. 2 EheG vertraglich vereinbart werden. Bei den in Rede stehenden Zuwendungen handelt es sich somit um der familiären Sphäre zuzuordnende Leistungen, die nach § 20 Abs. 1 Z. 4 iVm § 20 Abs. 3 EStG 1988 vom Abzug als Sonderausgaben ausgeschlossen sind.“

In Auslegung dieses Erkenntnisses auf den gegenständlichen Fall bezogen ergibt sich, dass unter Einbeziehung des wahren wirtschaftlichen Gehalts in der Übertragung des Miteigentumsanteils der Austausch von einer Leistung und adäquater Gegenleistung zu sehen ist. Die Aufteilung erfolgte nach den Grundsätzen des Ehegesetzes, sodass keine billige Ausgleichszahlung an den anderen aufzuerlegen war. Freiwillige, nur der familiären Sphäre zuzurechnende Leistungen können in dieser Rente nicht erblickt werden.

Für das Finanzamt sei aus dem Scheidungsvergleich kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Übertragung des Liegenschaftsanteiles und der Einräumung der Leibrente erkennbar. Auch der Umstand, dass in Punkt 3 des Vergleichs (betrifft die Übertragung des Liegenschaftsanteiles an die Bf.) keine Aussage über allfällige Abgeltungszahlungen getroffen wurde, untermauere diese Ansicht. Nach der Gliederung des gegenständlich zu beurteilenden Vergleiches betreffe der Punkt 3 ausschließlich das Liegenschaftsvermögen und dessen Übertragung und Übernahme in den Besitz der Bf. Die Vereinbarung über die Leibrente finde sich in Punkt 7 des Vergleiches.

Dieser Ansicht kann sich der erkennende Senat nicht anschließen. Da der gegenständliche Vergleich insbesondere unter Anwendung der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise vermögensseitig nur die Transferierung der in Punkt 3 des Vertrages bezeichneten Liegenschaft auf die Bf. diene, ist die in Punkt 7 vereinbarte Leibrente als Gegenleistung für den Miteigentumsanteil anzusehen. Angesichts der Tatsache, dass die Bf. dem Rentenempfänger vertraglich die Möglichkeit der Eintragung in das Grundbuch für das zu seinen Gunsten gewährte Pfandrecht im Falle der Nichtbezahlung der Rente zusicherte, weist explizit auf einen wirtschaftlichen Konnex dieser beiden Vertragspunkte hin.

Die im Einzelfall vorzunehmende Prüfung, nämlich eine Zahlung als Entschädigung für die Aufgabe eines Vermögenswertes zu gewähren (BFG vom 18.08.2017, RV/5101768/2014), ergab, dass die in Rede stehenden Zahlungen für die Vermögensübertragung geleistet worden waren.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zu Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten aus Anlass einer Ehescheidung auch die Auffassung, dass im Falle die Ehegatten in einer Vereinbarung im Zuge der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse anlässlich einer Ehescheidung eine Globalvereinbarung treffen und demzufolge eine bestimmte Gegenleistung für eine von dieser Vereinbarung mit umfasste Übertragung nicht feststellbar ist.

Ist aber im konkreten Fall eine Gegenleistung ermittelbar und ergibt sich aus dem Text der Vereinbarung, dass eine bestimmte Leistung nur als Gegenleistung für die Liegenschaftsübertragung gedacht sein kann, so kann diese Leistung nicht mehr als allgemeiner Spitzenausgleich einer umfassenden Auseinandersetzung angesehen werden (VwGH vom 30.04.1999, 98/16/0241).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mit dem Erkenntnis, VwGH vom 07.10.1993, 92/16/0149, richtungsweisend entschieden, dass auch bei Scheidungsvergleichen, die üblicherweise "Global-" oder "Pauschalcharakter" haben, Gegenleistungen für grunderwerbsteuerpflichtige Transaktionen ermittelt werden können (vgl. VwGH 30.06.2005, 2005/16/0085 und VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018). Aufteilungsvereinbarungen bei Ehescheidungen können somit so gestaltet sein, dass im Einzelfall eine Gegenleistung ermittelt werden kann, im anderen nicht (vgl. auch Fellner, Grunderwerbsteuer, Kommentar, Rz 16b zu § 4 GrEStG). Die Grunderwerbsteuer ist dann entweder von der (ermittelbaren) Gegenleistung oder vom Wert des Grundstücks bzw. mindestens vom Wert des Grundstückes zu berechnen (vgl. zB BFG 24.04.2014, RV/3100474/2013).

Im zu beurteilenden (Scheidungs-)Vergleich wurden Regelungen über die gemeinsamen Kinder, über die Aufteilung des Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse getroffen. Zum Gebrauchsvermögen gehörte die Wohnung in XXXX/11. Die verfahrensgegenständliche Liegenschaft gehörte nicht zum ehelichen Gebrauchsvermögen, welche nach den Grundsätzen des Eherechtes aufzuteilen gewesen wäre.

Dem Vorbringen des Finanzamtes, dass kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Übertragung des Liegenschaftsanteils und der Einräumung der Leibrente erkennbar sei, kann nicht gefolgt werden. Hier ist der Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bf. zu folgen, dass der Austausch von Leistung und Gegenleistung im Vordergrund steht. Die Zahlung der Rente basiert auf Übertragung des Miteigentumsanteils an der Liegenschaft und erfolgte nicht als Zuwendung an eine unterhaltsberechtigte Person.

Auch der Behauptung des Finanzamtes, dass die Liegenschaft privat genutzt wurde, ist entgegenzuhalten, dass keine Feststellungen dahingehend getroffen wurden, dass ein Teil dieser Liegenschaft für private Wohnzwecke genutzt worden sei. Laut dem vom Bundesfinanzgericht ermittelten Sachverhalt wurde bis zur Scheidung ausschließlich die Wohnung im ersten Bezirk in Wien als eheliche Wohnung genutzt (siehe ZMR-Auszug).

In dem vor dem Bezirksgericht Innere Stadt Wien am 16.12.2008 geschlossenen Vergleich wurden unmissverständlich einerseits Regelungen betreffend das eheliche Gebrauchsvermögen, die Ersparnisse und die gemeinsamen Kinder und andererseits die Übertragung der gemeinsam angeschafften Liegenschaft vereinbart. Die oben angeführten Feststellungen führen zum Ergebnis, dass es sich um eine Kaufpreisrente bzw. Gegenleistungsrente handelt.

Die Gegenleistungs- bzw. Kaufpreisrente führt beim Rentenverpflichteten dann zu Sonderausgaben, wenn das erworbene Wirtschaftsgut bei ihm zum Privatvermögen gehört und privaten Zwecken (nicht zur Einkünfteerzielung) dient.

Dient das Wirtschaftsgut der Einkünfteerzielung führt dies beim Rentenverpflichteten zu Betriebsausgaben.

Dient das erworbene Wirtschaftsgut der außerbetrieblichen Einkünfteerzielung (insbesondere Mietobjekt), dann führen die Rentenzahlungen nach Übersteigen des Wertes der Gegenleistung zu Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

Übersteigen die Rentenzahlungen den Barwert der Rente, dann sind beim Rentenverpflichteten ab diesem Zeitpunkt die Rentenzahlungen abzugsfähig, und zwar als Werbungskosten, wenn das erworbene Wirtschaftsgut der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte dient (zB Mietobjekt), bzw. als Betriebsausgaben, wenn das Wirtschaftsgut betrieblich genutzt wird oder eben als Sonderausgaben, wenn das erworbene Wirtschaftsgut privat genutzt wird.

Die Darlegungen zeigen, dass sich die Bemessung der Rente an der Adäquanz von Leistung und Gegenleistung orientiert. Bei den in Rede stehende Zahlungen handelt es sich somit um eine Kaufpreisrente und können die Aufwendungen ab Februar 2018 als Sonderausgaben/ Betriebsausgaben/Werbungskosten je nach Einkunftsart abgezogen werden.

Berechnung der Einkünfte

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden festgesetzt:

Erklärte Einkünfte aus selbständiger Arbeit	404.815,65 €
Betriebsausgaben (Rente)	-34.164,57 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	370.651,08 €

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden festgesetzt:

Erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	19.497,76 €
Werbungskosten (Rente)	-20.498,74 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-1.000,98 €

Weiters sind Sonderausgaben in Höhe von 13.665,83 € zu berücksichtigen.

Berechnung der Einkommensteuer 2018

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	370.651,08 €
Pensionsversicherungsanstalt	38.561,76 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-1.000,98 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	408.211,86 €
Sonderausgaben	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Zuwendungen nach § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	-250,00 €
Kirchenbeitrag	-400,00 €
Renten und dauernde Lasten	-13.665,83 €
Einkommen	393.836,03 €
Einkommensteuer:	
0% für die ersten 11.000,00	0,00 €
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00 €
35% für die weiteren 13.000,00 €	4.550,00 €
42% für die weiteren 29.000,00 €	12.180,00 €
48% für die weiteren 30.000,00 €	14.400,00 €
50% für die restlichen 303.836,03 €	151.918,01 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	184.798,01 €
Pensionistenabsetzbetrag	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	184.798,01 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00 €	0,00 €
6% für die restlichen 5.806,96 €	348,42 €
Einkommensteuer	185.146,43 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-9.799,14 €

Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,29 €
Festgesetzte Einkommensteuer	175.347,00

Die Einkommensteuer für das Jahr 2018 wird in Höhe von 175.347,00 € festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Frage, ob eine Kaufpreisrente oder Unterhaltsrente vorliegt, ist auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 18. August 2022