

5. Jahrgang / August 2023 / Nr. 4

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Alexandra Patloch-Kofler | Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer
Bernhard Woschnagg | Christian Zenz

Immobilien und Steuern

Abschreibungen und EU-Taxonomie-Verordnung
Immobilieeinkünfte iZm den Vereinigten Arabischen Emiraten

Der aktuelle Fall

BMF-Info zu Hochwasserschäden

Immobilien und Recht

Die HeizKG-Novelle 2023
Umwidmung – Rechtsanspruch oder Baulandwunsch?
Verfahren bei Enteignungsentschädigung von Tunnelsevituten

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Rechtsprechung von VwGH und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG,

§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG;

§ 8 Abs 2 KStG

immo aktuell 2023/27

Luxusimmobilien und Vorsteuerabzug: Kein Einbezug eines Veräußerungserlöses in die Renditeberechnung

VwGH 21. 6. 2023, Ro 2023/15/0008

[M]it der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors [ist] jene Rendite gemeint [...], die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird (vgl VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284). Ein allfälliger späterer Veräußerungsgewinn – auch wenn er in der Folge tatsächlich eingetreten ist – ist in diese Renditeberechnung nicht miteinzubeziehen.

Sachverhalt: Die revisionswerbende S GmbH hatte im März 2003 eine denkmalgeschützte Altstadtvilla erworben. Diese wurde zunächst (wohl 2003 und 2004) im Umlaufvermögen der GmbH bilanziert. Beginnend mit dem Jahr 2004 plante die Revisionswerberin die Sanierung des Gebäudes. Ab dem Jahr 2005 bilanzierte sie die Liegenschaft im Anlagevermögen. Die Liegenschaft wurde in der Folge in den Jahren 2005 bis 2009 umfassend und mit hochwertigen Materialien und edler Innenausstattung saniert/ergänzt. Die Liegenschaft wies insgesamt eine Wohnnutzfläche von 370 m² auf und besaß zusätzlich eine Tiefgarage mit vier bis fünf Stellplätzen und einer Umkehrmöglichkeit. Insgesamt waren – inkl den Anschaffungskosten für die Liegenschaft iHv rund 757 T€ – für die Sanierung und Anschaffung des Gebäudes rund 2,9 Mio € netto bzw rund 3,4 Mio € brutto angefallen. Mit (unbefristetem) Mietvertrag vom 2. 8. 2006 wurde eine Nettomiete für die Villa iHv 2.700 € und für die fünf Tiefgaragenplätze von 300 € vereinbart. Mieter der Liegenschaft war der Geschäftsführer der Revisionswerberin und Stifter der Privatstiftung, welche Alleingesellschafterin der Revisionswerberin war; eine Wertsicherung war nicht vorgesehen. Nach Kündigung des Mietvertrags seitens des Geschäftsführers mit 8. 7. 2008 wurde mit Beginn 1. 9. 2009 ein neuer Mietvertrag (Nettomiete Villa 3.960 € und Parkplätze 300 €) mit einer Wertsicherung vereinbart. Das Gebäude wurde am 29. 5. 2019 an einen fremden Dritten (gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG) umsatzsteuerfrei um rund 4,3 Mio € veräußert.

Nach Berechnungen des BFG betrug die Gesamtrendite unter Berücksichtigung des Veräußerungserlöses mehr als 6 % (gerechnet wohl pro Jahr). Sukkus des recht komplexen Verfahrensgangs war die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs für die Sanierungskosten der Liegenschaft aufgrund der Annahme einer „Ausschüttung an der Wurzel“ hinsichtlich der Anschaffungs- und Sanierungskosten der Villa seitens der Finanzverwaltung. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel (gegen die entsprechende Wiederaufnahme, Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide) wies das BFG

mit der Begründung ab, dass es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um ein besonders repräsentatives Wohngebäude („Luxusimmobilie“) handle, die vereinbarte Miete die Renditemiete (vom BFG berechnet mit 4 %) nicht annähernd (nämlich nicht einmal zur Hälfte) erreiche und damit eine „Ausschüttung an der Wurzel“ vorliege. Der Vorsteuerabzug aus den Sanierungskosten stehe folglich nicht zu. Der erzielte Veräußerungserlös, der zu einer Rendite von mehr als 6 % führen würde, sei bei der Ermittlung der erzielten Rendite nicht zu berücksichtigen.

Das BFG ließ die Revision an den VwGH mit der Begründung zu, dass Rechtsprechung zu der Frage, ob ein Veräußerungserlös in die Renditeberechnung miteinzubeziehen sei, noch nicht vorliege. Die in der Folge von der GmbH erhobene ordentliche Revision wurde vom VwGH teils zurück- und teils als unbegründet abgewiesen.

Rechtliche Beurteilung: [...] Das BFG hat mit einer sehr ausführlichen Begründung, die sich auf detaillierte Sachverhaltsfeststellungen stützte, festgestellt, dass es sich bei der revisionsgegenständlichen Liegenschaft um eine Luxusimmobilie handelt, die nach den Vorstellungen des Mieters saniert wurde und auf seine Bedürfnisse ausgerichtet ist und deshalb die Voraussetzungen für eine Ausschüttung an der Wurzel erfüllt sind. Gegen das Vorliegen einer Luxusimmobilie wendet sich die Revision nicht. [...]

[Z]unächst [ist] darauf zu verweisen, dass es sich bei dem revisionsgegenständlichen Mietverhältnis um die Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses von R und seiner Familie handelt.

Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197). Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc) *causa societatis* Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das *causa societatis* veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltend-

machung der aus der Anschaffung bzw Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird. [...]

Das BFG hat festgestellt, dass die Renditemiete für [die Stadt] S im Revisionszeitraum mit 4 % anzunehmen war. Die Revision richtet sich zwar gegen die Höhe der festgestellten Renditemiete, legt allerdings nicht dar, welche Höhe zutreffender gewesen wäre. Wenn sie darauf verweist, dass für Einfamilienhäuser im Luxusbereich Renditen in solcher Höhe nicht erzielbar gewesen wären, übersieht sie, dass für die Renditemiete nicht die erzielbare Rendite von Einfamilienhäusern im Luxusbereich relevant ist, sondern jene, die bei Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen (also etwa kleinere Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage) erzielbar gewesen wäre. Dass bei einer Investition in solche Wohnungen eine Rendite von 4 % nicht erzielbar gewesen wäre, macht die Revision nicht einsichtig. Auch der nach den Feststellungen des BFG für Miethäuser damals geltende Liegenschaftszins von mindestens 4 % legt bereits nahe, dass solche Renditen erzielbar gewesen wären.

Wenn die Revision moniert, dass das BFG den Verkaufserlös nicht in die Renditemiete einberechnet hat, ist auf die Judikatur des VwGH zu verweisen, dass mit der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors jene Rendite gemeint ist, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird (vgl VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284). Ein allfälliger späterer Veräußerungsgewinn – auch wenn er in der Folge tatsächlich eingetreten ist – ist in diese Renditeberechnung nicht miteinzubeziehen.

Wenn die Revision schließlich eine Unionswidrigkeit geltend macht, weil nach der Rechtsprechung des EuGH bei der Beurteilung, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, darauf abzustellen ist, ob nachhaltig Einnahmen erzielt werden, übersieht die Revision, dass das BFG nicht von einer umsatzsteuerrechtlich unbeachtlichen Gebrauchsüberlassung, sondern ohnedies von einem Mietverhältnis ausgegangen ist. Der Vorsteuerauschluss gründet sich vielmehr auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 8 Abs 2 KStG und damit an das Vorliegen eines Tatbestands iSd § 8 Abs 2 KStG.

Zur Darlegung der unionsrechtlichen Deckung dieses Vorsteuerauschlusses wird gem § 43 Abs 2 VwGG auf das Erkenntnis des VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091, verwiesen. Ergänzend ist zu bemerken, dass seit Inkrafttreten von Art 168a Abs 1 MwStSyst-RL zusätzlich auch diese Richtlinienbestimmung eine unionsrechtliche Deckung und Verpflichtung für den Vorsteuerauschluss beinhaltet, zumal der Bereich der verdeckten Ausschüttung umsatzsteuerlich als Verwendung für unternehmensfremde Zwecke gilt. Nach dieser Richtlinienbestimmung darf sogar bei einem Grundstück, das sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für unternehmens-

fremde Zwecke verwendet wird, höchstens der Teil der Mehrwertsteuer als Vorsteuer abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt (vgl hierzu Korn, ÖStZ 2009, 262 [263], und VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0192).

Aus diesem Grund sieht der VwGH auch keine Veranlassung für ein Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH. [...]

Anmerkung

Angesichts der unbestrittenen Feststellung des BFG, dass die gegenständliche Villa eine „Luxusimmobilie“ (oder im Duktus des VwGH: „ein besonders repräsentatives Wohngebäude“, vgl VwGH 7. 12. 2020, Ra 2020/15/0004; 7. 12. 2020, Ra 2020/15/0067, immo aktuell 2021, 13 [Kampitsch]; 8. 9. 2022, Ra 2020/15/0026, immo aktuell 2022, 47 [Kampitsch]) darstelle, war in Anwendung der mit seinen bisherigen Erkenntnissen (siehe zuvor) definierten Prüfschritte zu untersuchen, ob die vom Geschäftsführer der GmbH und Stifter der Privatstiftung, welche die Anteile an der GmbH hielt, bezahlte Miete für die gegenständliche Liegenschaft „nahezu“ das Ausmaß der Renditemiete erreichte. Dies war in Anbetracht des vom BFG ermittelten Renditesatzes von 4 % und den im Erkenntnis wiedergegebenen Anschaffungs- bzw Sanierungskosten jedenfalls nicht der Fall. Lediglich durch Einbezug des im Jahr 2019 erzielten Erlöses für die Veräußerung der Liegenschaft wurde eine Rendite (auf das eingesetzte Kapital) von mehr als 6 % pro Jahr erreicht. In ihrer – mit den Worten des VwGH – „weitwendigen“ Revision wandte sich die Revisionswerberin ua gegen den Nichteinbezug des Veräußerungserlöses der Liegenschaft bei der Renditeberechnung.

Der VwGH ist dieser Ansicht nicht gefolgt; relevant sei lediglich jene Rendite, die durch Vermietung erzielt wird, ein allfälliger Veräußerungserlös, sei er auch tatsächlich eingetreten, ist nicht zu berücksichtigen. Dies erscheint in Fortführung der bisherigen Judikatur des VwGH durchaus konsequent: Dessen Maßfigur ist ein an der Mietrendite und nicht ein an der Wertsteigerung interessierter Investor. Nach Zorn, VwGH neuerlich zur Renditemiete bei Luxusimmobilien, RdW 2023, 597 (598), könnte ein Veräußerungserlös einer für das Wohnbedürfnis von Nahestehenden angeschafften Immobilie lediglich dann in die Renditeberechnung einbezogen werden, wenn er sehr zeitnah (nach Zorn: zwei bis drei Jahre [wohl ab Anschaffung]) und vor der ersten Außenprüfung unter Verzicht auf die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG realisiert würde. Denn dann könne – „entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung“ – der Schluss gezogen werden, dass von vornherein ein umgehender Verkauf geplant war. Vor allem das von Zorn definierte Kriterium des Verzichts auf die Steuerbefreiung ist angesichts der Maßgeblichkeit des Körperschaftsteuerrechts (Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG) für die umsatzsteuerliche Behandlung (§ 12 Abs 2 Z 2 lit a

UStG) kritisch zu hinterfragen: Ob auf die Umsatzsteuerbefreiung verzichtet wird, hängt insb auch davon ab, wofür der Erwerber die Liegenschaft verwenden will und wie hoch eine allfällige Vorsteuerkorrektur im Verhältnis zur Umsatzsteuer auf die Veräußerung wäre (zB wenn die – unter Vorsteuerabzug sanierte – Liegenschaft wie im gegenständlichen Fall vor Sanierung ebenfalls ohne Umsatzsteuer erworben wurde), und ist Verhandlungssache zwischen Erwerber und Veräußerer. Ob die Liegenschaft umsatzsteuerfrei oder -pflichtig veräußert wird, kann folglich mE keinen Einfluss darauf haben, ob der Veräußerungserlös bei der Renditeberechnung zu berücksichtigen ist oder nicht.

Andreas Kampitsch

§§ 4, 16, 18, 20 Abs 1 Z 4 EStG;
§ 30 EStG

immo aktuell 2023/28

Übertragung des Hälfteanteils an einer vermieteten Liegenschaft gegen Kaufpreisrente im Zuge der Ehescheidung

VwGH 28. 6. 2023, Ra 2022/13/0103

Bei Zahlungen iZm Vereinbarungen über Scheidungsfolgen iSd § 55a EheG ist [...] unabhängig davon, ob diese in Rentenform oder in anderer Weise geleistet werden, zu klären, ob diese Zahlungen ausschließlich oder überwiegend mit der (früheren) familiären Beziehung bzw deren vermögensrechtlicher Abwicklung in Zusammenhang stehen oder der Austausch von Leistung und (adäquater) Gegenleistung im Vordergrund steht. Die Frage der überwiegenden Zuordnung der vereinbarten Zahlung zur familiären Sphäre oder zu einem Leistungsaustausch ist anhand der Regelungen des Ehegesetzes über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse zu lösen (vgl VwGH 23. 4. 1998, 95/15/0191).

Erfolgt die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Grundsätzen des § 83 EheG, so liegt keine Veräußerung und Anschaffung vor [...].

Es ist [...] nicht zu beanstanden, wenn das BFG davon ausgegangen ist, dass die Rentenzahlung im vorliegenden Fall keine nach den Kriterien des Ehegesetzes (nach Billigkeit) bemessene Ausgleichszahlung ist, sondern hierbei der Austausch von Leistung und adäquater Gegenleistung (Hälfte der Liegenschaft gegen Rentenzahlung) im Vordergrund steht.

Sachverhalt: Mit Kaufvertrag vom 20. 8. 1999 erwarben die Mitbeteiligte und R während aufrechter Ehe die Liegenschaft EZ y je zur Hälfte. Anlässlich der Ehescheidung im Dezember 2008 schlossen sie eine Vereinbarung gem § 55a Abs 2 EheG. Diese enthielt Regelungen über die gemeinsamen (bereits volljährigen) Kinder (Punkt 1 des Vergleichs); die Mitbeteiligte verpflichtete sich, den Unterhalt für die Kinder alleine zu tragen und R diesbezüglich schad- und klaglos zu

halten. Die Mitbeteiligte und R verzichteten wechselseitig auf Unterhaltsansprüche (Punkt 2). Betreffend die Liegenschaft EZ y, die als „Vermietungsobjekt“ bezeichnet wurde, wurde vereinbart, dass R seinen Hälfteanteil an die Mitbeteiligte übertrage (Punkt 3). Die Scheidungsvereinbarung beinhaltete sodann Regelungen betreffend Gebrauchsvermögen (PKW; Punkt 4), Zusatzkrankenversicherung (Punkt 5) und Ersparnisse (jeder Antragsteller behalte die in seinem Besitz befindlichen Ersparnisse; Punkt 6). Weiters verpflichtete sich die Mitbeteiligte zur Zahlung einer monatlichen Leibrente an R (auf dessen Lebenszeit). Diese Leibrentenforderung sei ob der Liegenschaft EZ y sicherzustellen (Punkt 7). Punkt 8 enthält Regelungen betreffend Kosten, in Punkt 9 des Vergleichs wurde festgehalten, dass mit diesem Vergleich sämtliche wechselseitigen Ansprüche bereinigt und verglichen seien.

Die Mitbeteiligte machte in ihrer Abgabenerklärung für das Jahr 2018 ua Sonderausgaben (Renten und dauernde Lasten) geltend. Das Finanzamt stufte die Rente als steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrente ein und berücksichtigte die Zahlungen nicht als Sonderausgaben. Das BFG gab der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 Folge und änderte ihn ab. Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens und der eingangs angeführten Feststellungen führte das BFG im Wesentlichen aus, infolge des Scheidungsvergleichs sei einerseits die Mitbeteiligte durch Übertragung des Hälfteanteils Alleigentümerin der Liegenschaft geworden; andererseits habe sie sich zur Zahlung einer Einmalzahlung und einer monatlichen Leibrente verpflichtet. Die Mitbeteiligte habe sowohl diese Einmalzahlung als auch die monatliche Rente seit Dezember 2008 geleistet. Im Jänner 2018 sei der versicherungsmathematisch ermittelte kapitalisierte Rentenbarwert erreicht worden. Die ab diesem Zeitpunkt gezahlten monatlichen Beträge habe die Mitbeteiligte in der Abgabenerklärung als Sonderausgaben geltend gemacht. Die Liegenschaft EZ y werde zum Teil (etwa 20 %) privat genutzt, zum Teil (etwa 30 %) an eine (fremde) Gesellschaft vermietet und zum übrigen Teil (etwa 50 %) für den Betrieb der Mitbeteiligten (selbständige Tätigkeit) verwendet. Im Verhältnis der anteiligen Nutzung würden die Rentenzahlungen nunmehr zum Teil als Sonderausgaben (betreffend private Nutzung), Werbungskosten (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) und als Betriebsausgaben (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) geltend gemacht. Aus dem Scheidungsvergleich gehe klar hervor, dass vermögensseitig die Übertragung des Hälfteanteils einer Liegenschaft einer monatlichen Rente gegenüberzustellen sei. Aus einem vom Finanzamt vorgelegten versicherungsmathematischen Gutachten vom 18. 8. 2008 gehe hervor, dass die Höhe der Rente dem Wert des Hauses gegenübergestellt worden sei und sich danach berechnet habe. Die Errechnung des Rentenbarwertes sei gleichzeitig mit der Übertragung des Liegenschaftsanteils und dem Beginn der monatlichen Zahlungen erfolgt. Der Rentenbarwert entspreche dem Wert des Hälfteanteils der Liegenschaft. Die in Rede stehende Liegenschaft falle nicht unter das eheliche Gebrauchsvermögen; sie sei nicht als Wohnsitz benutzt, sondern als Wertanlage angeschafft worden. Diese Liegenschaft sei die einzige Wertanlage, die aufzuteilen gewesen sei. Die Mitbeteiligte habe den Hälfteanteil ihres nunmehr geschiedenen Ehegatten erhalten und habe sich im Gegen-

zug zur Zahlung einer monatlichen Rente verpflichtet. Auf gegenseitige Unterhaltsansprüche sei verzichtet worden, R habe aufgrund seiner Stellung über ein monatliches Einkommen verfügt, welches seinen bisherigen Lebensunterhalt sichergestellt habe. Unter Einbeziehung des wahren wirtschaftlichen Gehalts sei in der Übertragung des Miteigentumsanteils der Austausch von einer Leistung und adäquater Gegenleistung zu sehen. Die Aufteilung sei nach den Grundsätzen des Ehegesetzes erfolgt, sodass keine billige Ausgleichszahlung aufzuerlegen gewesen sei. Freiwillige, nur der familiären Sphäre zuzurechnende Leistungen könnten in der Rente nicht erblickt werden. Das BFG anerkannte die Zahlungen sohin als Gegenleistungsrente und sprach aus, dass die Revision an den VwGH nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig sei. Die dagegen erhobene Amtsrevision ließ der VwGH zu, wies sie aber als unbegründet ab.

Rechtliche Beurteilung: [...] Gem § 16 Abs 1 Z 1 EStG sind ua auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, Werbungskosten. Abzuziehen sind auch Renten und dauernde Lasten, wenn die Renten und dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben. Ein Abzug ist jedoch nur insoweit zulässig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, Abfindungen, Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1 EStG) übersteigt.

Gem § 18 Abs 1 Z 1 EStG 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. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, so sind die Renten und dauernden Lasten (sowie Abfindungen derselben) nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, Abfindungen, allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1 EStG) übersteigt.

Gem § 20 Abs 1 Z 4 EStG dürfen freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor, wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt. Nach § 20 Abs 3 EStG können Aufwendungen und Ausgaben iSd Abs 1 Z 4 nicht als Sonderausgaben (§ 18 EStG) abgezogen werden.

Nach § 29 Z 1 EStG sind wiederkehrende Bezüge – mit näher genannten Einschränkungen – sonstige Einkünfte. Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, so sind die wiederkehrenden Bezüge (sowie Abfindungen) nur insoweit steuerpflichtig, als die

Summe der vereinnahmten Beträge den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 BewG) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen.

Wird ein Wirtschaftsgut gegen eine Rente übertragen, die als angemessene Gegenleistung angesehen werden kann, liegt eine Gegenleistungsrente vor. Wird hingegen ein Wirtschaftsgut gegen eine Rente übertragen, die nicht als angemessene Gegenleistung qualifiziert werden kann, muss von einer freiwilligen Zuwendung bzw einer Unterhaltsrente ausgegangen werden (vgl VwGH 19. 3. 2013, 2010/15/0141, mwN).

Bei Zahlungen iZm Vereinbarungen über Scheidungsfolgen iSd § 55a EheG ist dabei auch unabhängig davon, ob diese in Rentenform oder in anderer Weise geleistet werden, zu klären, ob diese Zahlungen ausschließlich oder überwiegend mit der (früheren) familiären Beziehung bzw deren vermögensrechtlicher Abwicklung in Zusammenhang stehen oder der Austausch von Leistung und (adäquater) Gegenleistung im Vordergrund steht. Die Frage der überwiegenden Zuordnung der vereinbarten Zahlung zur familiären Sphäre oder zu einem Leistungsaustausch ist anhand der Regelungen des Ehegesetzes über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse zu lösen (vgl VwGH 23. 4. 1998, 95/15/0191).

Nach § 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 sowie auf das Wohl der Kinder Bedacht zu nehmen. Nach § 83 Abs 2 EheG sind als Beitrag auch die Leistung des Unterhalts, die Mitwirkung im Erwerb, soweit sie nicht anders abgegolten worden ist, die Führung des gemeinsamen Haushalts, die Pflege und Erziehung gemeinsamer Kinder und jeder sonstige eheliche Beistand zu werten. Nach § 84 EheG soll die Aufteilung so vorgenommen werden, dass sich die Lebensbereiche der geschiedenen Ehegatten künftig möglichst wenig berühren.

Soweit durch die reale Aufteilung von Gebrauchsvermögen und Ersparnissen ein billiger Ausgleich zwischen den Ehegatten nicht erreicht werden kann (zB bei Unteilbarkeit einer wertvollen Sache und Fehlen anderer gleichwertiger Sachen), ist nach § 94 Abs 1 EheG eine Ausgleichszahlung aufzuerlegen (vgl *Stabentheiner/Pierer* in *Rummel/Lukas*, ABGB⁴, § 94 EheG Tz 1). Die Ausgleichszahlung ist nach billigem Ermessen festzusetzen, wobei 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 Bedacht zu nehmen ist (vgl RIS-Justiz RS0057765).

Die Bemessung einer Ausgleichszahlung (iSd § 94 EheG) orientiert sich sohin nicht an einer Adäquanz von Leistung und Gegenleistung (im engen Sinn); es handelt sich vielmehr um der familiären Sphäre zuzuordnende Leistungen (vgl neuerlich VwGH 23. 4. 1998, 95/15/0191). Erfolgt die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Grundsätzen des § 83 EheG, so liegt keine Veräußerung und Anschaffung vor (vgl *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG¹⁷, § 30 Tz 115).

Nach den Darlegungen des BFG wurde in einem (aus dem Jahr 2008 stammenden) versicherungsmathematischen Gutachten die Höhe der Rente dem Wert des Hauses gegenübergestellt und danach berechnet; der Barwert der Kaufpreisrente entsprach (exakt) dem (geschätzten) Wert des Hälfteanteils der Liegenschaft. Dass für die Höhe der Rentenzahlungen auch weitere Kriterien (iSd § 83 EheG) herangezogen worden wären, behauptet keine der Verfahrensparteien. Auch behauptet keine der Verfahrensparteien, dass die Rentenzahlung auch andere Ansprüche (betreffend Gebrauchsvermögen, andere Ersparnisse, oder etwa – so der ehemalige Ehemann in seiner vom Finanzamt vorgelegten Stellungnahme – Unterhaltsansprüche) abgelten solle.

Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn das BFG davon ausgegangen ist, dass die Rentenzahlung im vorliegenden Fall keine nach den Kriterien des Ehegesetzes (nach Billigkeit) bemessene Ausgleichszahlung ist, sondern hierbei der Austausch von Leistung und adäquater Gegenleistung (Hälfte der Liegenschaft gegen Rentenzahlung) im Vordergrund steht.

Da der Barwert der Rentenzahlungen nach den Feststellungen des BFG dem Wert des übertragenen Hälfteanteils der Liegenschaft entspricht (und die Rentenzahlungen keine Unterhaltskomponente beinhalten), besteht auch kein Zweifel daran, dass es sich um eine Gegenleistungsrente und keine Unterhaltsrente handelt.

Damit ist bereits dem insoweit klaren Wortlaut des § 16 Abs 1 Z 1 EStG und des § 18 Abs 1 Z 1 EStG zu entnehmen, dass diese Renten als Werbungskosten oder Sonderausgaben zu berücksichtigen sind, soweit die Summe der verausgabten Beträge den Wert der Gegenleistung (also den kapitalisierten Wert der wiederkehrenden Bezüge) übersteigt.

Für Betriebsausgaben im (hier unbestritten vorliegenden) Fall der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs 3 EStG gilt nichts anderes.

Wenn in der Revision ergänzend geltend gemacht wird, die Rentenzahlungen seien als Anschaffungskosten für das erworbene Grundstück zu werten, sodass sie nicht sofort abzugsfähig seien, ist zu bemerken, dass der Anschaffungswert des gegen Leibrente erworbenen Wirtschaftsgutes dem im Zeitpunkt des Erwerbs ermittelten Kapitalwert der Rentenverpflichtung entspricht. Dieser Wert wird weder geringer, wenn der Rentenzahlende früher stirbt, als nach der durch-

schnittlichen Lebenserwartung anzunehmen war, noch größer, wenn der Rentenberechtigte (wie hier) den versicherungsmathematisch ermittelten Endzeitpunkt der Rente überlebt. Diese Umstände bewirken keine nachträgliche Erhöhung oder Minderung des Anschaffungswertes, sondern sind in der Erfolgsrechnung des Rentenverpflichteten zu berücksichtigen (vgl VwGH 21. 4. 1961, 2966/58). Rentenzahlungen, die den Rentenbarwert übersteigen, sind daher auch vor diesem Hintergrund als die Einkünfte mindernd (oder als Sonderausgaben) zu berücksichtigen. [...]

Anmerkung

Im Zuge der EStR-Wartung 2023 trat iZm der Einarbeitung des VwGH-Erkenntnisses vom 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015, zur Abgrenzung entgeltlicher und unentgeltlicher Vorgänge die Frage auf, wie mit dieser Abgrenzungsthematik bei Erbteilungen unter Einbezug nachlassfremder Mittel umzugehen ist (siehe dazu *Schlager*, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2023, SWK 12/2023, 566 [567]). Während die Finanzverwaltung in Rz 134b EStR bislang die Auffassung vertritt, dass für die Beurteilung von Entgeltlichkeit bzw Unentgeltlichkeit bloß auf die nachlassfremden Mittel abzustellen ist, sollte im Begutachtungsentwurf zum EStR-Wartungserlass 2023 für diese Beurteilung auch auf nachlassseigene Mittel (sohin auf die gesamte „Gegenleistung“) abgestellt werden, wobei jedoch die Rechtsfolge der Entgeltlichkeit (Realisierung) nur anteilig auf die nachlassfremden Mittel bezogen werden sollte. Von der Änderung wurde jedoch im Hinblick auf die im Begutachtungsverfahren geäußerte Kritik und auch im Hinblick auf das gegenständliche Verfahren vor dem VwGH zur Vermögensaufteilung im Scheidungsverfahren Abstand genommen (siehe *Schlager*, SWK 12/2023, 566 [567]).

In Bezug auf die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse im Scheidungsverfahren nach den Kriterien des § 83 EheG vertritt die Finanzverwaltung in Rz 6624 EStR die Auffassung, dass die Eigentumsübertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen im Rahmen einer diesen Kriterien entsprechenden Aufteilung auch bei Ausgleichszahlungen (ohne betragliche Begrenzung) einkommensteuerlich grundsätzlich als Naturalteilung (mit den Rechtswirkungen einer unentgeltlichen Übertragung) zu werten ist. *Mayr* (Reichweite der VwGH-Entscheidung zur gemischten Schenkung, RdW 2023, 81) deutete im Gefolge der VwGH-Entscheidung vom 16. 11. 2021 allerdings an, dass „[s]teuersystematisch [...] einiges dafür [spräche], die VwGH-Rechtsprechung zu gemischten Schenkungen auch auf Scheidungen zu übertragen“. Bezugnehmend auf die (damals anhängige und nunmehr entschiedene) Amtsrevision im gegenständlichen Fall führt er aus, dass „die 75%-Grenze auch auf Scheidungen anzuwenden“ wäre, wenn der VwGH „die Amtsrevision zulässt und den Scheidungsvergleich als

Veräußerung einstuft“. Insofern wurde das gegenständliche Erkenntnis mit Spannung erwartet. In der Tat ließ der VwGH die Amtsrevision zu und stufte die Übertragung des Hälfteanteils an der Liegenschaft als Veräußerung gegen Kaufpreisrente ein, weil der Barwert der Rentenzahlungen nach den Feststellungen des BFG dem Wert des übertragenen Hälfteanteils der Liegenschaft entsprach und die Rentenzahlungen keine Unterhaltskomponente beinhalteten.

Dennoch ergibt sich aus dem Erkenntnis mE kein Änderungserfordernis, was die in den EStR vertretene Meinung betrifft: Der VwGH betont im vorliegenden Erkenntnis, dass sich die Bemessung einer Ausgleichszahlung (iSd § 94 EheG) nicht an einer Adäquanz von Leistung und Gegenleistung (im engen Sinn) orientiert, sondern dass es sich hierbei um der familiären Sphäre zuzuordnende Leistungen handelt, und hält fest: *„Erfolgt die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Grundsätzen des § 83 EheG, so liegt keine Veräußerung und Anschaffung vor.“*

Eine während der Ehe angeschaffte und nicht als Ehewohnung dienende Eigentumswohnung gehört zu den ehelichen Ersparnissen (siehe *Hopf/Kathrein*, Eherecht [Stand 1. 4. 2014, rdb.at] § 81 EheG Rz 12). Die in Rede stehende Liegenschaft war während aufrechter Ehe angeschafft worden und gehörte als Vermietungsobjekt zu den ehelichen Ersparnissen, die grundsätzlich gem § 81 EheG der Aufteilung unterliegen. Dabei hat primär eine reale Aufteilung zu erfolgen. Ausgleichszahlungen können auferlegt werden, wenn ein entsprechendes Aufteilungsverhältnis durch eine reale Aufteilung nicht erreicht werden kann. § 90 EheG enthält zudem den sog Bewahrungs-

grundsatz, wonach jedem Ehegatten sein Eigentum an Grund und Boden möglichst erhalten bleiben soll (siehe dazu *Hopf/Kathrein*, Eherecht [Stand 1. 4. 2014, rdb.at] § 90 EheG Rz 1). Dieser tritt allerdings hinter das Gebot des § 84 EheG zurück, wonach die Aufteilung so vorzunehmen ist, dass sich die Lebensbereiche der geschiedenen Ehegatten möglichst wenig berühren (siehe *Hopf/Kathrein*, Eherecht [Stand 1. 4. 2014, rdb.at] § 90 EheG Rz 2).

Im vorliegenden Fall verfügten beide Ehegatten zum Zeitpunkt der Scheidung über einen quotenmäßigen Miteigentumsanteil von 50 % an der vermieteten Liegenschaft, sodass Ausgleichszahlungen zum Ausgleich der wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich nicht erforderlich waren. Ziel der getroffenen Rentenvereinbarung war es vielmehr, der Ehegattin das Alleineigentum an der Liegenschaft zu verschaffen. Nach Ansicht des BFG und des VwGH ergibt sich der Gegenleistungscharakter der Rente somit daraus, dass zwischen der Vereinbarung der Rente und der Übertragung des Miteigentumsanteils ein unmittelbarer Zusammenhang bestand und dass sich die Höhe der Rente an der Adäquanz von Leistung und Gegenleistung orientierte. Der Austausch von Leistung und Gegenleistung stand nach Ansicht von BFG und VwGH im Vordergrund der Vereinbarung. Die Leibrentenzahlung war damit nicht als Ausgleichszahlung iSd § 94 EheG einzuordnen. Die Aussagen zur Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG in den EStR sind davon mE nicht berührt.

Sabine Kanduth-Kristen

Veranstaltungshinweis

Besteuerung von Immobilien

Aktuelle Praxisfragen zur steuerrechtlichen Behandlung

- **Modul 1:** Steuerfragen für Immobilienvermieter*innen am 28. 9. 2023
- **Modul 2:** Unentgeltliche Immobilienübertragung am 12. 10. 2023
- **Modul 3:** Umsatzsteuer bei Übertragung und Vermietung von Immobilien am 8. 11. 2023
- **Modul 4:** Immobilienvermietung unter nahen Angehörigen am 28. 11. 2023

Module auch einzeln buchbar.

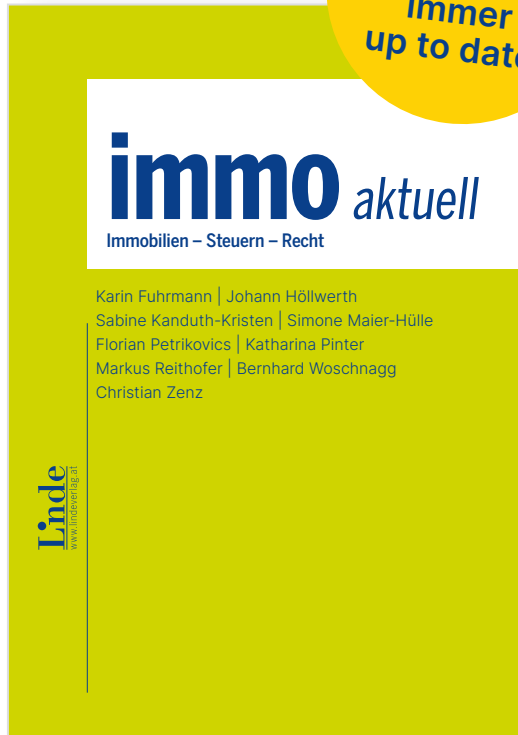
Webinare – so funktioniert's:

Mit den Live-Webinaren des Linde Campus ist Weiterbildung so einfach wie noch nie: Mit nur einem „Klick“ sind Sie mit dem virtuellen Meetingraum verbunden und können jederzeit per Chatfunktion mit dem Vortragenden kommunizieren. Sie erhalten vorab den Zugangslink sowie die Vortragsunterlagen und absolvieren das Webinar bequem über Ihren Bildschirm.

Durch unsere Webinare sind Sie räumlich unabhängig und profitieren von der kompakten Wissensvermittlung!

Informationen und Anmeldung: <https://www.lindeverlag.at/seminar/besteuerung-von-immobilien-3206>.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen

Immobilien | Steuern | Recht

Der aktuelle Fall

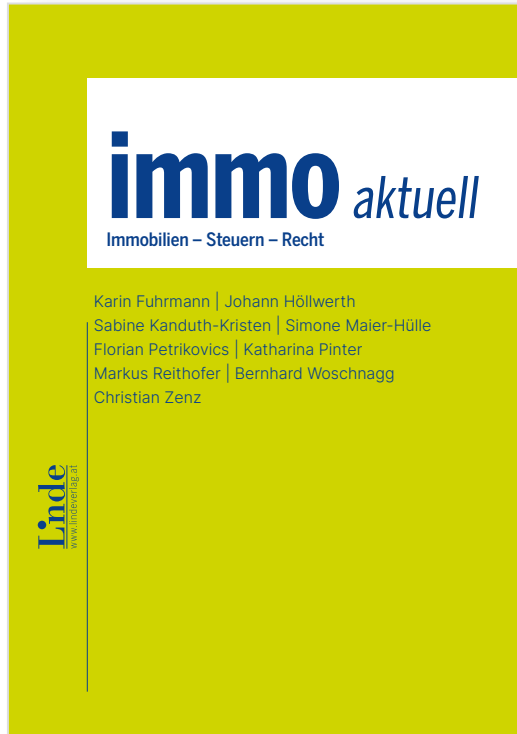
Diskussion am Puls der Zeit

Immobilien- und Steuerrecht

Fundierte Fachinformation durch Top-Experten

Rechtsprechung

Judikatur des VfGH, VfGH, OGH aus erster Hand



immo aktuell – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/immo-aktuell
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-22 an.

Print & Digital: **€ 341,50**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/immo-aktuell