



GZ. RV/0016-W/02,
miterledigt:
RV/0025-W/2002,
RV/0842-W/2002,
RV/0852-W/2002,
RV/1433-W/2002,
RV/2397-W/2002,
RV/2456-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der E.B., Wien., vertreten durch V-KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes XYZ betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1999 entschieden:

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1993 und 1996 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1993 und 1996 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994, 1995 sowie 1997 bis 1999 werden abgeändert.

Die Festsetzungen erfolgen endgültig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den folgenden Entscheidungsgründen bzw den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof

muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin E.B. (idF auch: Bw) war die Lebensgefährtin des am 9.8.1979.(Datum.geändert) verstorbenen – mit J.A. (idF auch: Witwe) verheirateten – H.A. (idF auch: Erblasser oder Verstorbener). Die Bw und H.A. haben bzw hatten einen gemeinsamen Sohn, den am 3.5.1972.(Datum.geändert) geborenen F.B. (idF auch: Erbe). H.A. setzte in seinem Testament seinen Sohn F.B. zu seinem Universalerben ein, zugunsten der Bw verfügte er ein Leibrentenvermächtnis.

Ua begründet durch den Umfang des Nachlasses und einen mehrjährigen Rechtsstreit ua um den Umfang der Pflichtteile, kam es erst am 19.7.1995.(Datum.geändert) zur Einantwortung des Nachlasses an den Erben F.B.. F.B. hatte jedoch bereits am 21.8.1979.(Datum.geändert) vertreten durch den Widerstreitsachwalter Dr.T eine bedingte Erbserklärung abgegeben und die Erbschaft angenommen.

Die Bw erhielt in der Folge in den Streitjahren die testamentarisch festgelegten Renten ausbezahlt, wobei ihr die gemäß § 29 ErbStG auf diese Renten entfallende Erbschaftssteuer vom Rentenzahler vergütet wurde.

Im Jahr 1990 erhielt die Bw – als Folge eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes – einen Betrag von 2.872.804 S an Erbschaftssteuer gutgeschrieben, wobei die Verlassenschaft auf die Rückzahlung dieses Betrages verzichtete. Die auf diese Gutschrift wiederum entfallende Erbschaftssteuer machte die Bw im Jahr 1993 als Sonderausgabe geltend.

Über Vorhalt des Finanzamtes erklärte die Bw bezüglich der rückerstatteten Erbschaftssteuer, nach einem Beschluss des Abhandlungsgerichtes BG Döbling (ON 555) sei der Verlassenschaftskurator ermächtigt worden, ihr gegenüber auf jene Forderung zu verzichten, die sich aus der Herabsetzung der Erbschaftssteuer für die monatlichen Rentenzahlungen ergebe und zu erklären, dass der Herabsetzungsbetrag von 2.884.804 S (offenkundig ident mit dem im Vorhalt erwähnten Betrag von 2.872.800 S) ihr als Akonto-Zahlung für mit den monatlichen Legatszahlungen in bisher unbekannter Höhe geleistete Einkommen- und Vermögensteuer

diene. Die Verlassenschaft sei der Ansicht, die entsprechende Bestimmung im Testament sei nicht so auszulegen, dass ihr diese Beträge netto zuzukommen hätten. Rechtsgrundlage für die Vergütung der Erbschaftssteuer sei eine (in ihrer Auslegung strittige) Bestimmung im Testament. Die Erbschaftssteuer werde jährlich im voraus vom Jahreswert der Rente berichtet.

Der genannte Beschluss des Abhandlungsgerichtes BG X ON 555 lautet wörtlich:

„Der Verlassenschaftskurator Dr.T wird ermächtigt,

a.) gegenüber Frau E.B. [Anm: = Bw] auf jene Forderung zu verzichten, die sich aus der Herabsetzung der Erbschaftssteuer für die monatliche Ratenzahlung ergibt;

b.) zu erklären, dass diese Herabsetzungsbeträge von 2.884.804 S Frau B. als Akonto-Abzahlung der von ihr im Zusammenhang mit den monatlichen Legatszahlungen in bisher unbekannter Höhe geleisteten Einkommen- und Vermögensteuer dienen.“

In den Jahren 1983 – 1999 (ältere Veranlagungsakten waren nicht mehr auffindbar) erklärte die Bw zusammengefasst folgende sonstigen Einkünfte und Sonderausgaben (ErbSt):

Jahr	Legat	Vergüt. ErbSt	Rückz. ErbSt	Werbungsk.	davon RA-Ko	sonst. Eink.	SA	Bem.grdl. ESt	ESt 50 %
1983	1.460.000			1.530.000	800.000	-70.000		-70.000	-35.000
1984	1.772.950	1.127.000		1.386.475	500.000	1.513.475	1.050.631	462.844	231.422
1985	1.524.237	276.000		1.762.118	1.000.000	38.119	276.000	-237.881	-118.941
1986	1.543.404	276.000		990.371	218.669	829.033	276.000	553.033	276.516
1987	1.548.413	2.940.805		1.066.960	292.754	3.422.258	2.940.805	481.453	240.726
1988	1.575.651	576.000		864.950	77.125	1.286.701	576.000	710.701	355.351
1989	1.610.731	336.000		956.693	151.328	990.038	336.000	654.038	327.019
Streitzeitraum:									
1990	982.877	288.000	2.872.804	195.722	43.349	3.947.959	564.000	3.383.959	1.691.980
1991	869.370	276.000	288.000			1.433.370	276.000	1.157.370	578.685
1992	891.192	276.000				1.167.192	276.000	891.192	445.596
1993	933.790	276.000		178.458	178.458	1.031.332	1.735.655	-704.323	-352.162
1994	963.025	277.980		133.380	133.380	1.107.625	279.960	827.665	413.833
1995	986.031	277.980		81.868	81.868	1.182.143	277.980	904.163	452.081
1996	998.646	277.980				1.276.626	277.980	998.646	499.323
1997	1.018.962	277.980		57.356	57.356	1.239.585	277.980	961.605	480.803
1998	1.109.257	277.980				1.387.237	277.980	1.109.257	554.628
1999	1.029.808	277.980		20.722	20.722	1.287.067	277.980	1.009.087	504.543
90-99	9.782.958	2.783.880	3.160.804	667.506	515.133	15.060.135	4.521.515	10.538.620	5.596.329
83-99	20.818.344	8.315.685	3.160.804	9.225.074	3.555.010	23.069.759	9.976.951	13.092.808	6.546.404

1991: Rückz. ErbSt und Sonderausg. adaptiert)

plus ErbSt Streitzeitraum 4.521.515
Summe (Gesamtbelastung - Streitzeitraum) 10.117.844

plus ErbSt 1983 bis 1999 9.976.951
Summe (Gesamtbelastung - 1983 bis 1999) 16.523.355

In der Beilage zu ihrer Einkommensteuererklärung schlüsselte die Bw ihre sonstigen Einkünfte sowie die Sonderausgaben nach folgendem Muster (beispielsweise für das Jahr 1990) auf:

<u>Sonstige Einkünfte</u>			
Legat nach H.A. Verpflichteter: Verlassenschaft nach H.A.		S	982.877,00
Vergütung der Erbschaftssteuer aus der Verlassenschaft		S	288.000,00
		S	1.270.877,00
– Unterhaltsleistung an Sohn			

(Universalerbe) lt. Erbschaftssteuer- erklärung v. 30.8.984 (bis 2/90)	–	S	152.373,00
Dr.C Note v. 2.1.1990	–	S	35.144,40
Note v. 6.7.1990	–	S	8.234,40
		S	1.075.155,20
<u>Sonderausgaben</u>			
§ 18 (1) 1			
Erbschaftssteuer lt. Vorschriftung			
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (Einbehalt bei Überweisung 8/1990)		S	276.000
Einzahlung vom 30.10.1990		S	288.000
		S	564.000

Das Finanzamt erließ einen der Einkommensteuererklärung entsprechenden vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1990.

In einem als Berichtigung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990 bezeichneten Schreiben teilte die Bw dem Finanzamt mit, sie habe laut einer Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.5.1990 den Betrag von 2.872.804 S an Erbschaftssteuer gutgeschrieben erhalten. Bisher sei unklar gewesen, ob dieser Betrag an die Verlassenschaft nach H.A. zurückgezahlt werden müsse oder nicht. Anlässlich einer Nachschau des Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern sei nunmehr einvernehmlich festgehalten worden, dass der Betrag von 2.872.804 S der Bw verbleibe und im Zuge der Nachschau der Erbschaftssteuer unterzogen werde. Sie ersuche daher, den zuvor erklärungsgemäß ergangenen vorläufigen Einkommensteuerbescheid aufzuheben und unter Berücksichtigung dieser zusätzlichen Einnahmen zu veranlagen.

Das Finanzamt erließ daraufhin in einem wiederaufgenommenen Verfahren einen (nunmehr mit Berufung angefochtenen) vorläufigen Einkommensteuer für das Jahr 1990, in welchem die sonstigen Einkünfte mit 3.947.959 S (= 1.075.155 + 2.872.804) festgesetzt wurden.

Das Finanzamt behandelte die Rentenbezüge der Bw in den Folgejahren ebenfalls als steuerpflichtig und erließ entsprechende (zum Teil endgültige, zum Teil vorläufige) Einkommensteuerbescheide, welche es zum Teil in weiterer Folge gemäß §§ 293 bzw 295 BAO berichtigte bzw abänderte.

Die Bw erhob gegen diese Einkommensteuerbescheide Berufung. Betreffend das Jahr 1994 erhob die Bw sowohl gegen den gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid als auch gegen den Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO Berufung, betreffend das Jahr 1996 erhob sie sowohl gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid als auch gegen den gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid Berufung.

Die Bw vertritt betreffend diese laufenden Rentenbezüge für sämtliche Streitjahre den Standpunkt, es handle sich um freiwillige Zuwendungen, weshalb eine Qualifikation als steuer-

pflichtige wiederkehrende Bezüge auszuschließen sei. Der Erblasser habe zu Lebzeiten diese Zuwendung freiwillig gemacht. Der Erbe sei Universalsukzessor des Erblassers. Erbe und Erblasser seien daher im Hinblick auf diese Zuwendung als eine Person anzusehen. Es sei unzulässig, eine Aufspaltung in einen freiwilligen Zuwender und in einen unfreiwilligen Universalsukzessor des Zuwendenden vorzunehmen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei kein Unterschied zwischen der durch einseitiges Rechtsgeschäft (Legat) getroffenen Anordnung des Erblassers und einer – hier unterstellten – Erklärung des Erblassers zu seinen Lebzeiten, beginnend mit seinem Todestag wende er der Bw die strittigen Leistungen zu, zu erkennen. Dies zeige auch (illustrativ) die laienhafte Formulierung im Testament, die Zahlung habe „zu Lasten der Verlassenschaft“ zu erfolgen. Darüber hinaus sei die Verlassenschaft noch nicht eingewantwortet, weshalb auch schon deshalb auf Seiten der zahlenden Verlassenschaft keine „Unfreiwilligkeit“ vorliege. Das was der Bw von Todes wegen zukomme, unterliege der Erbschaftssteuer. Sollte es zugleich auch der Einkommensteuer unterliegen (und sollten die ihr ersetzten Abgabenbeträge wieder einer Abgabenbelastung unterliegen), so ergäbe sich ein leicht nachrechenbarer Belastungssteuersatz, der zweifellos exzessiv sei und demzufolge der nachprüfenden Kontrolle des Verfassungsgerichtshofes nicht standhalten werden könne.

Betreffend die im Jahr 1990 rückerstattete Erbschaftssteuer vertritt die Bw die Meinung, diese Erbschaftssteuer sei auf Grund eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, 88/16/0141, rückerstattet worden, wobei die Erbschaftssteuer iSd § 29 ErbStG wiederkehrend entrichtet und als Sonderausgabe geltend gemacht worden sei. Da sie in Wahrheit nicht nur die Erbschaftssteuer als eine die sonstigen Einkünfte mindernde Sonderausgabe hätte geltend machen können, sondern iSd Vorgesagten die sonstigen Einkünfte gar nicht zu versteuern gehabt hätte, könne auch der Rückfluss nicht der Einkommensteuer unterliegen, er stelle keine Einkunftsart dar. Darüber hinaus beantrage sie hilfsweise die Anwendung des Hälftsteuersatzes, weil mehrere Jahre betreffende Einkünfte zusammengeballt zum Tragen kämen. Höchstens sei jedoch, wenn man dem vorherigen nicht folgen wolle, der feste Steuersatz des § 18 Abs 5 EStG 1988 von 30 % anzuwenden.

Betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1990 erließ die damals als Berufungsbehörde zuständige Finanzlandesdirektion (nach Erhebung einer zu Zahl 94/13/0068 beim Verwaltungsgerichtshof protokollierten Säumnisbeschwerde) eine Berufungsentscheidung, in welcher sie die Berufung abwies und im Wesentlichen ausführte, die Bw sei keine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person. Entgegen dem Berufungsvorbringen handle es sich bei den strittigen wiederkehrenden Bezügen nicht um freiwillige Zuwendungen iSd § 29 Z 1 EStG. Die Renten würden auf Grund einer letztwilligen Verfügung geleistet. Laut Lehre und Rechtsprechung treffe jedoch den Erben bei letztwillig vermachten Renten die Verpflichtung zur Rentenzahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft. Aus dem Beschluss des

Abhandlungsgerichtes ON 555 gehe hervor, dass mit dem Verzicht der Verlassenschaft auf die Forderung betreffend den Herabsetzungsbetrag (2.884.804 S) dieser der Bw als iZm dem Rentenlegat zugeflossen anzusehen sei. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 37 EStG oder des § 18 Abs 5 EStG seien nicht erfüllt.

Eine gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof wurde von diesem mit Beschluss vom 11.1.1995, B 1861/94, abgelehnt, weil das Beschwerdevorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (29.6.1983, 82/13/0256, 0259; 21.10.1986, 86/14/0034) zu den vorliegenden maßgeblichen Fragen, die Rechtsverletzung als wenig wahrscheinlich erscheinen lasse. Der Verfassungsgerichtshof trat diese Beschwerde antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

In dieser Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof sowie in ihrem ergänzenden Schriftsatz an den Verwaltungsgerichtshof führte die Bw weiters im Wesentlichen aus, es könne schon deshalb nicht von Unfreiwilligkeit gesprochen werden, weil die Verlassenschaft mangels Einantwortung noch immer mit dem Verstorbenen gleichzusetzen sei. Dieser habe sich aber eben gerade freiwillig zu der Zuwendung in Form einer Rente entschlossen. Es sei sachlich nicht gerechtfertigt, Zuflüsse außerhalb der ersten sechs Einkunftsarten in § 29 Z 1 Satz 1 EStG bloß deshalb als einkommensteuerpflichtig zu normieren, weil die Zuflüsse wiederkehrend erfolgten, während etwa ein Zufluss in Form eines Einmalbetrages diesfalls steuerfrei wäre. Darüber hinaus höhle die Ausnahmebestimmung des § 29 Z 1 Satz 2 EStG den Grundtatbestand in verfassungswidriger Weise aus, weil sie sachlich nicht gerechtfertigt sei. Schließlich führe das Zusammentreffen von Erbschaftssteuer und Einkommensteuer zu einer Erdrosselungssteuer. Die im Beschluss des Verfassungsgerichtshof genannten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes könnten zum vorliegenden Fall nichts beitragen, weil im vorliegenden Fall die Besonderheit bestehe, dass die Verlassenschaft noch nicht eingewantwortet worden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hob die Berufungsentscheidung betreffend das Jahr 1990 mit Erkenntnis vom 18.7.2001, 95/13/0050 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf (zur Begründung dieses Erkenntnisses siehe im Einzelnen unten).

Die Berufungsbehörde richtete nach der Aufhebung der Berufungsentscheidung betreffend das Jahr 1990 durch den Verwaltungsgerichtshof an die Bw folgenden Vorhalt:

„1. Wie Ihnen sicherlich bekannt ist, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 95/13/0050, den Sie betreffenden Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1990 aufgehoben. Es wird Ihnen hiermit Gelegenheit gegeben, sich zu den im Betreff genannten anhängigen Verfahren im Allgemeinen sowie zu dem genannten Erkenntnis im Besonderen zu äußern.

2. Nach den Ermittlungen der Berufungsbehörde wurde die Verlassenschaft nach H.A. mit Beschluss des BG X vom 19.Juli.1995.(Datum.geändert), GZ 2A222/33r-2211, Einantwortungsurkunde des BG X ebenfalls vom 19.Juli.1995.(Datum.geändert), GZ 4A444/5,-2212, Ihrem Sohn F.B. zur Gänze eingewantwortet. Ist dies zutreffend?

3. Nach den Ermittlungen der Berufungsbehörde hat Ihr (damals minderjähriger) Sohn F.B. bereits im August.1979.(Datum.geändert) vertreten durch seinen Widerstreitsachwalter Dr.T durch eine bedingt abgegebene Erbserklärung die Erbschaft nach H.A.. angenommen (vgl den Beschluss des BG X vom 19. November 1980, 1A111/22-9, über die Annahme der bedingten Erbserklärung des (damals) minderjährigen F.B.). Ist dies zutreffend?

4. Ist es zutreffend, dass Ihr Sohn F.B. den gesamten Streitzeitraum über Zahler der streitgegenständlichen Leibrente war?

5. Falls es nicht zutrifft, dass Ihr Sohn F.B. den gesamten Streitzeitraum über Zahler der Leibrente war, geben Sie bitte für jedes der Streitjahre im einzelnen bekannt,

a) wer der Zahler der jeweiligen Leibrente war und

b) aus welchem Rechtsgrund die Zahlung erfolgte."

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Bw aus:

„zu 1)

Gemäß § 29 Z 1 Satz 2 EStG 1988 (1972) sind Bezüge, die freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gewährt werden, nicht steuerpflichtig. Freiwillige Zuwendungen sind Ausgaben, denen keine wirtschaftlichen Gegenleistungen gegenüberstehen und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt werden (*Doralt*, EStG³, § 20, Tz 105).

Freiwilligkeit liegt auch dann vor, wenn die Zuwendung „auf einer verpflichtenden Vereinbarung“ beruht, **die verpflichtende Vereinbarung aber freiwillig eingegangen worden ist** (*Doralt*, EStG³, § 20, Tz 106; VwGH 26.9.1958, 936/57).

Gemäß § 805 ABGB steht es dem Erben frei, „*die Erbschaft unbedingt, oder mit Vorbehalt der obigen Rechtswohltat (i.e.: Inventarserrichtung) anzutreten oder auch auszuschlagen*“.

Es existiert gesetzlich keine rechtliche Verpflichtung, eine Erbschaft anzunehmen. Demzufolge hat auch mein Sohn die Erbschaft zweifelsohne **freiwillig** angenommen und ist damit ebenso **freiwillig** die mit der Erbschaft verbundene Zahlungsverpflichtung eingegangen. Die damit verbundene Zahlung ist ebenfalls als freiwillig geleistete und daher beim Empfänger einkommensteuerfreie Zahlung zu betrachten.

zu 2)

Die RichterIn Frau C.C. hat Frau B. die Akteneinsicht verweigert. Frau B. ist auch keine Einantwortungsurkunde zugestellt worden. Sie kann daher aus eigener Wahrnehmung nichts dazu sagen.

Wir ersuchen Sie deshalb wegen der Frage, ob die Verlassenschaft nach H.A. zur Gänze eingewantwortet worden ist, mit dem Erben Kontakt aufzunehmen.

zu 3)

Ja, ist Frau B. bekannt (ist aber rechtlich irrelevant).

zu 4)

Es ist uns nicht bekannt, wer wirtschaftlich die streitgegenständlichen Zahlungen getragen hat.

Gezahlt wurden die Legate von folgenden Zahlstellen:

Datum	Zahlstelle	Unterschrift
- 10/93	H.A.	keine Unterschrift
ab 12/93	Verlassenschaft nach H.A.	Separationskurator Dr.F
ab 9/95 – 12/95	Verlassenschaft nach H.A.	F.B.
1/96	Verlassenschaft nach H.A.	F.B.
2/96	Verlassenschaft nach H.A.	F.B.
3/96	Verlassenschaft nach H.A.	F.B. / Dr.K
4/96	Verlassenschaft nach H.A.	F.B.
6/96	Verlassenschaft nach H.A.	F.B. / Dr.K
7/96	F.B.	F.B. / Dr.K
8/96	Verlassenschaft nach H.A.	F.B. / Dr.K
9/96	kein Zahler	F.B. / Dr.K
10/96	Verlassenschaft nach H.A.	F.B. / Dr.K
11/96	H.A. Hausverwaltung	F.B.
1/97	Verlassenschaft nach H.A.	F.B. / Dr.K
2/97	H.A. Hausverwaltung	Dr.K
3/97	H.A. Hausverwaltung	keine Unterschrift
4/97	H.A. Verwaltung	keine Unterschrift
5/97	F.B.	keine Unterschrift
6/97 – 12/97	H.A. Hausverwaltung	F.B. / Dr.K
1-98 – 12/98	F.B.	F.B. / Dr.K
1/99 – 12/99	H.A. Verwaltung	F.B.

Kopien der betreffend Überweisungsträger finden Sie in der Anlage.

zu 5)

Hierzu gilt das zu Punkt 4 angeführte.

zu b)

Unserer Ansicht nach war der Rechtsgrund der Zahlung die Verfügung im Testament.

Wäre die Rechtsansicht des Finanzamtes richtig, wären die empfangenen Zahlungen wie folgt exzessiv steuerlich belastet:

	erhaltenes Legat	bezahlte ErbSt	Est	netto
	ATS	ATS	ATS	ATS
1982	580.000		359.600	220.400
1983	730.000		452.600	277.400
1984	886.475	1.050.631	549.614	-713.770
1985	762.118	276.000	472.513	13.605
1986	771.702	276.000	478.455	17.247
1987	774.206	2.940.726	480.007	-2.646.527
1988	787.825	576.000	488.451	-276.626
1989	805.365	336.000	402.683	66.682
1990	830.504	-2.872.804	1.851.654	1.851.654
1991	869.370	276.000	434.685	158.685
1992	891.192	276.000	445.596	169.596
1993	933.790	1.735.655	466.895	-1.268.760
1994	963.025	179.680	481.513	301.832
1995	986.031	277.980	493.016	215.035
1996	998.646	277.980	499.323	221.343
1997	1.018.961	277.980	509.481	231.500
1998	1.109.256	277.980	554.628	276.648
1999	1.029.808	277.980	514.904	236.924
	15.728.274	6.439.788	9.935.618	-647.132

Wie aus obiger Aufstellung ersichtlich ist, sind im Zeitraum 1982 – 1999 Legatszahlungen in Höhe von ATS 15.728.274,-- zugeflossen. Diese Beträge wurden einerseits der Erbschaftssteuer (54 %) und andererseits der Einkommensteuer (50 %) unterworfen. Dadurch kommt es zu einer unzumutbaren Belastung, die in eine Erdrosselungssteuer mündet. Siehe dazu auch die Beschwerdeschrift vom 9.8.1994 des Dr.V an den Verfassungsgerichtshof (liegt in Kopie bei).

Darüber hinaus wurde in den Jahren 1982 bis 1992 für den kapitalisierten Wert dieser Zuwendung Vermögensteuer im Betrag von 1.730.193,-- entrichtet.

Außerdem sind in den Jahren 1982 – 1995 Rechtsanwaltskosten zur Durchsetzung des Rechtsanspruches der Zuwendungen in Millionenhöhe angefallen.

Wir stellen nochmals den Antrag, bei der Entscheidung über die Berufung in der Legatsfrage eine mündliche Verhandlung unter Beiziehung der Frau E.B. anzuberaumen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus den Erbschaftssteuerakten der Verlassenschaft nach H.A. des Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ErfNr 123.456/92, StNr 987/6543 betreffend ua J.A. und die übrigen Erben sowie ErfNr 231990/89, StNr 876/1234 betreffend die Bw sowie aus den die Bw betreffenden Veranlagungsakten ergeben sich folgende

Feststellungen:

Das streitgegenständliche Rentenvermächtnis an die Bw findet sich im eigenhändigen Testament des Verstorbenen vom 30.8.1975.(Datum.geändert) (AS 9). Es hat folgenden Wortlaut:

„4. An Frau E.B. (Mutter meines Universalerben F.B.): Ihr soll zu Lasten der Verlassenschaft bis zur Volljährigkeit meines Sohnes monatlich S 100.000,-- (hunderttausend) wertgesichert und steuerfrei ausbezahlt werden. Nach Volljährigkeit 50 % (die Hälfte).“

Mit Beschluss vom 21.8.1979.(Datum.geändert), 1A111/22-9 nahm das Abhandlungsgericht BG X die vom minderjährigen Sohn F.B., vertreten durch den Widerstreitsachwalter Dr.T aus dem Titel des erblasserischen eigenhändigen Testamentes vom 30.8.1975.(Datum.geändert) samt Nachtrag vom 19.4.1979.(Datum.geändert) zum gesamten Nachlass bedingt abgegebene Erbserklärung an. Dr.T wurde als Widerstreitsachwalter die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses iSd § 810 ABGB überlassen. (AS 31)

Mit Beschluss des Abhandlungsgerichtes BG X vom 1.4.1990.(Datum.geändert), 1A111/22-1746 wurde Dr.T seiner Funktion als Widerstreitsachwalter enthoben, da der erbserklärte Universalerbe F.B. mit dem Tag der Beschlussfassung die Eigenberechtigung erlangt hatte. Auf Grund eines Separationsantrages der Witwe des Verstorbenen wurde die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses jedoch nicht dem Universalerben F.B. übertragen, sondern Dr.T zum Verlassenschaftskurator bestellt. In der Begründung dieses Beschlusses wird ua wiederholend ausgeführt, dass mit Beschluss vom 21.8.1979.(Datum.geändert) (ON 7) Dr.T zum Widerstreitsachwalter für den damals minderjährigen F.B. bestellt worden war und dass ebenfalls mit Beschluss vom 21.8.1979.(Datum.geändert) (ON9) die vom Minderjährigen, vertreten durch Dr.T bedingt zum Nachlass abgegebene Erbserklärung zu Gericht angenommen und Dr.T als Widerstreitsachwalter die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses übertragen worden sei.

Mit Erkenntnis vom 16.11.1989, 88/16/0141 hob der Verwaltungsgerichtshof eine an die Bw gerichtete Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland betreffend die Erbschaftssteuerpflichtigkeit der an die Bw ausbezahlten – hier strittigen – Rentenbezüge (strittig war die erbschaftssteuerliche Behandlung von die Bw treffenden Unterhaltsverpflichtungen gegenüber dem Universalerben F.B.) wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf. In weiterer Folge erließ die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland einen der Berufung Folge gebenden Ersatzbescheid, auf Grund dessen der Bw im Jahr 1990 Erbschaftssteuer von 2.872.804 S erstattet wurde.

Auf Grund des Verzichtes der Verlassenschaft auf die Rückzahlung des erstatteten Erbschaftssteuerbetrages von 2.872.804 S kam es zu einer Einbeziehung dieses Betrages in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer und damit einhergehend zu einer Erbschaftssteuernachforderung von 1.459.655 S, welcher Betrag von der Bw im Jahr 1993 entrichtet wurde.

In einem mit 29.10.1991 datierten Schreiben des Dr.T an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern führte dieser aus, er erlaube sich in Bezug auf die von ihm als Kurator in der Verlassenschaft nach H.A. am 29.5.1990 eingebrachte Erbschaftssteuererklärung samt Erläuterungen im Hinblick auf die anhängigen Legate Folgendes mitzuteilen:

„3.) Legatarin E.B.:

Wie in der Erbschaftssteuererklärung unter E, Pkt. 7, ausgeführt, erhält die Mutter des Erben auch eine wertgesicherte und steuerfrei auszuzahlende Rente. Nach Ansicht des Verlassenschaftskurators bezieht sich der Ausdruck ‚steuerfrei‘ lediglich auf den Ersatz der Erbschaftssteuer und wurde daher Frau E.B. neben der monatlichen Rente auch die darauf entfallende Erbschaftssteuer seitens der Verlassenschaft vergütet.

Im Zuge eines Verwaltungsgerichtshofverfahrens, das Frau E.B. angestrengt hat, wurde diese auf die monatliche Rente entfallende Steuer um S 2,884.804,- herabgesetzt. Der erblasserische Sohn und mittlerweile volljährige Erbe vertritt die Ansicht, dass Frau E.B. auch auf den Ersatz der auf die monatliche Rentenzahlung entfallenden sonstigen Steuern Anspruch hat. Da gemäß der Herabsetzung der Erbschaftssteuer an sich nach Ansicht des Verlassenschaftskurators eine Forderung der Verlassenschaft gegen die Legatarin besteht, andererseits der Erbe jedoch eine gegenteilige Ansicht vertritt, wurde die Meinung des Verlassenschaftsgerichtes eingeholt und hat das BG X mit Beschluss vom 8.11.1990, ON 555, festgestellt, dass die gegenüber der Legatarin Frau E.B. auf die sich durch die Herabsetzung der Erbschaftssteuer entstandene Forderung seitens der Verlassenschaft verzichtet und erklärt wird, dass der Betrag von S 2,884.804,- als Akontozahlung der von Frau E.B. im Zusammenhang mit den monatlichen Legatszahlungen in bisher unbekannter Höhe geleisteten Einkommen- und Vermögenssteuer dient.“

Mit Beschluss des Abhandlungsgerichtes vom 19.7.1995.(Datum.geändert), 2A222/33r-2211, wurde der Nachlass des H.A. dem F.B., der sich unter der Rechtswohlthat des Inventars bedingt zum Erben erklärt hatte, zur Gänze eingewantwortet.

In der durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.7.2001, 95/13/0050, aufgehobenen, das Jahr 1990 betreffenden Berufungsentscheidung hatte die damals belangte Behörde weder Feststellungen zum Zeitpunkt der Einantwortung noch zum Zeitpunkt der Annahme der Erbschaft getroffen.

Rechtliche Beurteilung:

Der wesentliche Einwand der Bw gegen die Besteuerung der Rentenbezüge gemäß § 29 Z 1 erster Satz EStG lautet, dass es sich tatsächlich um freiwillig gewährte Renten handle, welche gemäß der Ausnahmebestimmung des § 29 Z 1 zweiter Satz EStG steuerfrei seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit seinem Erkenntnis vom 18.7.2001, 95/13/0050, die das Jahr 1990 betreffende Berufungsentscheidung aufgehoben. Es treffe zwar iSd Ausführungen des angefochtenen Bescheides zu, dass der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht habe, bei letztwillig vermachten Rentenbezügen träfe den Erben die Verpflichtung zur Rentenzahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft und nicht aus dem Gesetz, sodass nicht von Zuwendungen an gesetzlich

unterhaltsberechtigten Personen iSd § 29 Z 1 EStG 1972 gesprochen werden könne (VwGH 21.10.1986, 86/14/0034, 15.3.1988, 87/14/0194). Die Bw zeige jedoch zu Recht auf, dass im Beschwerdefall mangels Einantwortung der Erbschaft von einer Annahme der Erbschaft und daher von einer den Erben aus diesem Rechtsgrund treffenden Verpflichtung zur Gewährung der Rente noch keine Rede sein könne. Die Begründung des angefochtenen Bescheides habe dessen Spruch daher schon deshalb nicht tragen können. In Verkennung der Rechtslage habe die belangte Behörde der Frage, ob die Verlassenschaft eingewantwortet worden sei oder nicht, keine Bedeutung beigemessen, weshalb der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben gewesen sei.

Wie sich aus den oben wiedergegebenen Beschlüssen des Abhandlungsgerichtes BG X ergibt, hat der (damals minderjährige) Universalerbe F.B., vertreten durch den Widerstreitsachwalter Dr.T, eine bedingte Erbserklärung abgegeben, welche vom Abhandlungsgericht mit Beschluss vom 21.8.1979.(Datum.geändert) , 1A111/22-9, angenommen wurde. Der Nachlass wurde dem Universalen F.B. jedoch erst am 19.7.1995.(Datum.geändert) eingewantwortet.

Für den ersten Teil des Streitzeitraumes gab es daher zwar eine Erbserklärung des Universalen, ohne dass diesem der Nachlass jedoch eingewantwortet worden war, für den späteren Teil des Streitzeitraumes war diesem auch der Nachlass eingewantwortet.

Beim späteren Teil des Streitzeitraumes (ab dem 4.11.1995) handelt es sich um den Regelfall eines Rentenlegates wie er auch bisher schon in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes behandelt wurde.

Besondere Aufmerksamkeit ist also jenem Teil des Streitzeitraumes (vor dem 4.11.1995) zuzuwenden, in welchem der Nachlass noch nicht eingewantwortet worden war.

Die Bw hat in ihrem Vorbringen darauf verwiesen, mangels Einantwortung könne nicht davon gesprochen werden, die Zahlung der Renten erfolge unfreiwillig. Der Nachlass setze noch unverändert die Person des Verstorbenen fort, welcher sich ohne Zweifel freiwillig dazu entschlossen habe, der Bw die gegenständliche Rente zuzuwenden.

Streitentscheidend ist somit, ob die Rentenzahlungen im ersten Teil des Streitzeitraumes freiwillig oder unfreiwillig erfolgt sind.

Die Bw hat in ihrer Vorhaltsbeantwortung nähere Angaben zu den Zahlstellen betreffend die von ihr bezogenen Rentenbezüge gemacht (ua Verlassenschaft nach H.A., etc). Der Vorhaltsbeantwortung sind entsprechende Kopien der betreffenden Überweisungsträger beigegeben. Aus diesen Kopien ergibt sich, dass die Rentenzahlungen an die Bw von den beiden Konten mit der Konto-Nr yyy-yyy-yyyy bei der B-Bank, H.A., Wien und

der Konto-Nr zzz-zzz-zzzz bei der Y-Bank, Verlassenschaft nach H.A. bzw F.B. bzw H.A.

Hausverwaltung

jeweils auf das Konto der Bw Konto-Nr xxxxxxxx/xx bei der V-Bank geleistet wurden.

Soweit sich auf diesen Belegen eine Unterschrift findet, ist dies zumeist (auch) die des Universalen F.B.. Rechtsgrund für die Zahlungen war dabei – auch nach Ansicht der Bw – die Verfügung im Testament (somit das Rentenlegat).

Wie die Bw im Berufungsverfahren vorgebracht hat, hat sich H.A. freiwillig dazu entschlossen, der Bw ein Rentenlegat auszusetzen. Dieses Vorbringen für sich alleine vermag jedoch noch nicht zu einer Beurteilung der Rentenzahlungen als „freiwillig“ iSd § 29 Z 1 zweiter Satz EStG zu führen. Denn es ist wohl allen letztwilligen Verfügungen und somit auch der Verfügung des streitgegenständlichen Rentenlegates an die Bw gemeinsam, dass diese vom Testator freiwillig gesetzt werden. Streitentscheidend ist aber, ob die Rentenzahlungen durch die Verlassenschaft bzw den Erben freiwillig erfolgt sind. Dies ist jedoch nicht der Fall.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich in seiner bisherigen Rechtsprechung wiederholt mit der Besteuerung von Rentenbezügen und Rentenzahlungen auf Grund eines Rentenlegates auseinander zu setzen. Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof die Frage der Steuerpflicht von wiederkehrenden Bezügen aus einem Rentenlegat dahingehend beantwortet, dass der rentenzahlende Erbe diese Leistungen nicht freiwillig, sondern auf Grund der Annahme der Erbschaft (unfreiwillig) erbringt. Die Befreiungsbestimmung des § 29 Z 1 zweiter Satz EStG komme daher nicht zur Anwendung. Unter anderem ging es dabei um die Frage, ob Rentenzahlungen auf Grund eines Rentenlegates Zahlungen an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person iSd § 29 Z 1 zweiter Satz EStG und somit bei dieser Person nicht steuerpflichtige Bezüge seien, oder ob diese Bestimmung nicht anwendbar sei und es sich daher um steuerpflichtige wiederkehrende Bezüge handle.

In seinem Erkenntnis vom 21.12.1971, 1319/69, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, es sei richtig, dass der Erbe das ihm vererbte Vermögen nicht ohne gleichzeitig die ihm von der Erblasserin auferlegten Verpflichtungen (Anm: ua Rentenlegat) habe erwerben können. Das liege im Wesen jeder an Bedingungen und Auflagen geknüpfter Erbeinsetzung.

In seinem Erkenntnis vom 13.9.1972, 1852/70, hat der Verwaltungsgerichtshof betreffend ein Rentenlegat an die Witwe des Erblassers (Erbe war der Sohn) ausgeführt, der Erbe erfülle mit seinen Rentenleistungen an seine Mutter keineswegs den Tatbestand des § 796 ABGB; denn der Erblasser habe für die Witwe durch Aussetzung des Rentenlegates ausreichend gesorgt, sodass diese gegen den Erben weder aus dem Titel des § 796 ABGB noch des § 154 ABGB Ansprüche habe stellen können. Die Verpflichtung des Erben zur Rentenzahlung treffe diesen vielmehr – wie dies auch bei jedem der Witwe gegenüber fremden Erben der Fall wäre – aus

dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft. Daraus folge, dass eine Unterhaltsrente nicht vorliege.

In seinem Erkenntnis vom 19.9.1978, 2369/76, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, § 20 Abs 1 Z 4 EStG und § 29 Z 1 EStG seien grundsätzlich spiegelbildlich zu sehen. Bildeten Zuwendungen nach der erstgenannten Gesetzesstelle beim Leistenden nichtabzugsfähige Ausgaben, so sollten sie auf Grund der zweitgenannten Gesetzesstelle beim Empfänger nicht als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen. Bezogen auf den Grundgedanken des Gesetzgebers, bestimmte beim Leistenden nichtabzugsfähige Zuwendungen auch beim Empfänger steuerlich nicht zu erfassen, bedeute dies, dass eben nur Zuwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG gemäß § 29 Z 1 EStG nicht dem Empfänger zuzurechnen seien, während Zuwendungen, die keine freiwilligen Zuwendungen oder Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, sondern als Sonderausgaben berücksichtigungsfähige Aufwendungen darstellten, beim Empfänger grundsätzlich der Besteuerung nach § 29 Z 1 EStG unterlägen. Freiwillige Bezüge würden nach der Lage des Beschwerdefalles (Festsetzung eines Rentenvermächtnisses durch den Erblasser im Testament) ausscheiden. Im Beschwerdefall habe der verstorbene Ehegatte seiner Witwe ein Rentenlegat ausgesetzt und damit ausreichend für diese gesorgt. Diese habe daher gegen den Erben aus dem Titel des § 796 ABGB keinen Anspruch stellen können. Die Verpflichtung des Erben zur Rentenzahlung habe diesen vielmehr – wie das auch bei jedem der Witwe gegenüber fremden Erben der Fall wäre – tatsächlich aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft getroffen, sodass nicht von Zuwendungen (Bezügen) an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gesprochen werden könne.

Im Erkenntnis vom 29.6.1983, 82/13/0256, 0259, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, die Verpflichtung des Erben zur Rentenzahlung treffe diesen auch im Beschwerdefall tatsächlich aus dem Grund der Annahme der Erbschaft (Anm: und nicht aus der gesetzlichen Unterhaltspflicht).

In seinem Erkenntnis vom 21.10.1986, 86/14/0034, hat der Verwaltungsgerichtshof unter ausführlicher Auseinandersetzung mit seiner bisherigen Rechtsprechung ausgeführt, er habe bereits wiederholt seiner Rechtsmeinung Ausdruck gegeben, bei letztwillig vermachten Rentenbezügen treffe den Erben die Verpflichtung zur Rentenzahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft und nicht aus dem Gesetz, so dass nicht von Zuwendungen (Bezügen) an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person iSd § 29 Z 1 EStG gesprochen werden könne (Verweis auf 19.9.1978, 2369/76, VwSlg 5296/F). Zum selben Ergebnis führe im Beschwerdefall die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Es sei zutreffend, dass die Rentenbezüge, die wie im Beschwerdefall einem übergangenen Erben zugedacht würden, wirtschaftlich gesehen Ausgleich für den Entzug von Vermögen und nicht Unterhalt seien; sie

fielen daher nicht unter den Begriff der Unterhaltsrente, sondern unter den Begriff der (außerbetrieblichen) Versorgungsrente.

In seinem Erkenntnis vom 15.3.1988, 87/14/0194, hat der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsprechung zum Rentenlegat zusammengefasst und ausgeführt, bei letztwillig vermachten Renten treffe den Erben die Verpflichtung zur Rentenzahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft und nicht aus dem Gesetz, sodass nicht von Zuwendungen (Bezügen) an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person iSd § 29 Z 1 EStG gesprochen werden könne. Renten die einem übergangenen gesetzlichen Erben zugedacht würden, stellten grundsätzlich einen Ausgleich für den Entzug von Vermögen und nicht Unterhalt dar. Sie fielen daher nicht unter den Begriff der Unterhaltsrenten (Zuwendungen an bzw Bezüge von gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen nach § 20 Abs 1 Z 4 und § 29 Z 1 zweiter Satz EStG), die der Verpflichtete nicht abziehen dürfe und der Empfänger nicht versteuern müsse, sondern unter den Begriff der (außerbetrieblichen) Versorgungsrente, die beim Verpflichteten Sonderausgaben und beim Empfänger wiederkehrende Bezüge darstellten.

Im Erkenntnis vom 15.1.1991, 90/14/0204, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Vorjudikatur ausgeführt, dass bei letztwillig vermachten Renten den Erben die Verpflichtung zur Rentenzahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft und nicht aus dem Gesetz treffe, sodass nicht von Zuwendungen (Bezügen) an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person iSd § 29 Z 1 EStG 1972 gesprochen werden könne; Renten, die einem übergangenen gesetzlichen Erben zugedacht worden seien, stellten grundsätzlich einen Ausgleich für den Entzug von Vermögen und nicht Unterhalt dar, sie fielen daher nicht unter den Begriff Unterhaltsrente. Die Übernahme und Erfüllung des Rentenlegates durch einen Erben könne nicht die Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht gemäß § 796 ABGB sein. Da die bei aufrechter Ehe bestehende Unterhaltspflicht gegenüber dem Ehepartner durch den Tod erlösche, sei die Ansicht unrichtig, die Unterhaltspflicht des Erblassers gegenüber seiner Ehegattin sei auf die Erben übergegangen. Die Unterhaltsschuld des Erben gemäß § 796 ABGB sei nämlich nicht jene des Erblassers. Es handle sich daher bei dem Rentenlegat nicht um eine gesetzliche Unterhaltspflicht, die auf den Erben übergegangen sei.

Allen diesen Erkenntnissen ist hinsichtlich des Sachverhaltes gemeinsam, dass es sich um Rentenvermächtnisse an gesetzlich erbberechtigte bzw unterhaltsberechtigte Personen handelte. Der Verwaltungsgerichtshof hatte in diesen Erkenntnissen somit abzugrenzen, worin der wesentliche Rechtsgrund für die Rentenzahlungen bzw -bezüge lag.

Die Bw war die Lebensgefährtin des Verstorbenen und die Mutter des gemeinsamen Kindes F.B.. Als Lebensgefährtin hatte sie jedoch weder einen gesetzlichen Anspruch auf Unterhalt gegenüber dem Verstorbenen noch war sie gesetzlich erbberechtigt. Ebensowenig hatte oder

hat sie einen Unterhaltsanspruch iSd § 143 ABGB gegenüber ihrem Sohn F.B., da ein derartiger gesetzlicher Unterhaltsanspruch erfordern würde, dass die Bw nicht imstande wäre, sich selbst zu erhalten, worauf jedoch keine Hinweise vorliegen.

Ein Vermächtnis stellt eine Zuwendung von Todes wegen dar, die keine Erbteilshinterlassung ist. Es ist idR Damnsationslegat, dh die Einräumung eines schuldrechtlichen Anspruchs auf einzelne Sachen oder Rechte, die erst durch Verfügungsgeschäft übertragen werden müssen. Beschwert, dh zur Entrichtung verpflichtet, ist der Erbe, vor Einantwortung der Nachlass. Der Titel des Vermächtnisnehmers besteht regelmäßig in der letztwilligen Erklärung des Erblassers, bei der die Testamentsform eingehalten werden muss. „Vermächtnis“ heißt aber nicht bloß der Titel, sondern auch die vermachte Sache, die Berechtigung des Legatars und die Belastung des Erben (vgl *Welser in Rummel*, ABGB³ § 535 Rz 1 ff).

Der Legatar erwirbt gemäß § 684 ABGB in der Regel (§ 699) gleich nach dem Tode des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis. Das Eigentumsrecht auf die vermachte Sache aber kann nur nach den für die Erwerbung des Eigentumes in dem fünften Hauptstücke aufgestellten Vorschriften erlangt werden.

Der Anfall (Erwerb) der Vermächtnisforderung vollzieht sich wie beim Erben, mangels anderer Anordnung des Erblassers mit dem Erbfall, bei suspensiv bedingter Zuwendung aber erst mit Bedingungseintritt. Auch das (unbedingte) Rentenvermächtnis fällt sofort zur Gänze an. Vom Erblasser verfügte Zahlungstermine betreffen im Zweifel bloß die Fälligkeit, nicht den Erwerb der Forderung. Ab dem Anfall ist das Legat vererblich. Davon sind nur Rechte, die nach dem Gesetz oder Erblasserwillen unvererblich sind, ausgenommen, zB die Fruchtnießung einer Sache oder im Zweifel ein Rentenlegat nach § 687 (vgl *Welser in Rummel*, ABGB³ § 684 Rz 1).

Die Vermächtnisforderung wird von selbst, also ohne Einmahnung fällig, und zwar ohne Rücksicht auf den Stand der Verlassenschaftsabhandlung und die Einantwortung (vgl *Welser in Rummel*, ABGB³ § 685 Rz 4 f).

Abgesehen vom Vindikationslegat folgt der Vermächtnisanspruch mit gewissen Besonderheiten dem Schuldrecht, der Legatar ist schuldrechtlicher Gläubiger (vgl *Welser in Rummel*, ABGB³ § 647 Rz 6). Zum sachenrechtlichen Erwerb des Legates bedarf es des Verfügungsgeschäftes, das zwischen dem Nachlass oder dem Erben und dem Vermächtnisnehmer zustande kommt. Bei beweglichen Sachen ist die Übergabe erforderlich. Bis dahin gehört die Sache zum Nachlass oder dem Erben und haftet mit diesen. Ist die Sache bei der Einantwortung dem Legatar noch nicht ausgefolgt, so wird sie damit Eigentum des Erben (vgl *Welser in Rummel*, ABGB³ § 647 Rz 7). Der Vermächtnisnehmer erwirbt sein Recht ohne Annahmeerklärung, er kann es freilich auch ausdrücklich annehmen oder ausschlagen (vgl *Welser in Rummel*, ABGB³ § 647 Rz 11). Der Vermächtnisnehmer kann sein fälliges Forder-

ungsrecht ohne Rücksicht auf den Stand der Verlassenschaftsabhandlung, also auch vor Erbs-
erklärung oder während eines Erbrechtsstreites, im Klageweg durchsetzen. Einstweilige
Verfügungen sind möglich (vgl. *Welser in Rummel*, ABGB³ § 647 Rz 12). Die Legatsklage ist
vor der Einantwortung gegen den Nachlass, danach gegen den Erben zu richten (vgl. *Welser in*
Rummel, ABGB³ § 647 Rz 13). Vor Eintritt der Fälligkeit kann bloß auf Feststellung geklagt
werden, danach auf Leistung, doch kann noch immer eine Feststellungsklage gerechtfertigt
sein (vgl. *Welser in Rummel*, ABGB³ § 647 Rz 14).

Gemäß § 810 ABGB ist dem Erben die Besorgung und Benützung der Verlassenschaft zu
überlassen, wenn er bei Antretung der Erbschaft sein Erbrecht hinreichend ausweist. Die
Überlassung setzt eine positive Erbserklärung, ihre Annahme und einen „hinreichenden“
Erbrechtsausweis voraus.

Die Überlassung der Verwaltung umfasst den gesamten Nachlass, eine teilweise Überlassung
lässt das Gesetz nicht zu (*Welser in Rummel*, ABGB³ § 810 Rz 1). Beschränkungen in der
Geschäftsfähigkeit des Erben hindern die Anvertrauung der Verwaltung nicht, diese ist dann
unter Mitwirkung des gesetzlichen Vertreters zu führen, der die erforderlichen pflegschafts-
behördlichen Genehmigungen einzuholen hat (vgl. *Welser in Rummel*, ABGB³ § 810 Rz 2). Bei
Vorliegen der Voraussetzungen hat der Erbe auf die Einräumung der Verwaltung idR ein
subjektives Recht, so dass die Bestellung eines Kurators nur auf sein Verlangen zulässig ist
(*Welser in Rummel*, ABGB³ § 810 Rz 3). Zur Übertragung der Verwaltung bedarf es eines
konstitutiven Beschlusses des Verlassenschaftsgerichtes (vgl. *Welser in Rummel*, ABGB³ § 810
Rz 5). Der Erbe vertritt den Nachlass bei allen Rechtsgeschäften und Rechtsstreitigkeiten. Er
kann sich dabei selbst eines Vertreters bedienen (vgl. *Welser in Rummel*, ABGB³ § 810 Rz 11).
Bei Rechtsgeschäften für den Nachlass ist der Erbe nicht selbst Partei, auch nicht bei
Rechtsstreitigkeiten, er kann daher aus Verträgen des Erblassers nicht im eigenen Namen
klagen (*Welser in Rummel*, ABGB³ § 810 Rz 12). Der genaue Inhalt des Verwaltungsrechtes
ergibt sich aus § 145 Abs 1 AußStrG, soweit dieser keine Schranke setzt, kann der Erbe schon
während der Verlassenschaft alle Rechte des Erblassers ohne gerichtliche Genehmigung
ausüben (vgl. *Welser in Rummel*, ABGB³ § 810 Rz 13).

Die Sorge für die Befriedigung der Nachlassverbindlichkeiten ist Sache der jeweiligen Vertreter
des ruhenden Nachlasses (Verlassenschaftskurator, ausgewiesener Erbe, Separationskurator
usw), die für eine Befriedigung der Gläubiger nach der gesetzlichen Ordnung sorgen müssen.
Dieses Recht kommt auch dem Vermächtnisnehmer als Nachlassgläubiger zu (vgl. *Welser in*
Rummel, ABGB³ § 811 Rz 1 iVm § 817 Rz 2).

Wird jemandem ein in wiederkehrenden Fristen, als: alle Jahre, Monate und dergleichen zu
leistender Betrag vermacht; so erhält der Legatar gemäß § 687 ABGB ein Recht auf den

ganzen Betrag dieser Frist, wenn er auch nur den Anfang der Frist erlebt hat. Doch kann der Betrag erst mit Ablauf der Frist gefordert werden. Die erste Frist fängt mit dem Sterbetag des Erblassers zu laufen an.

(Einkommen)steuerrechtlich ist die ruhende Erbschaft im Allgemeinen kein Steuersubjekt, diese trifft keine Steuerpflicht. Mit dem Tod des Steuerpflichtigen tritt der Erbe in die Einkommensteuerpflicht ein. Daher besteht (abgesehen vom Fall des herrenlosen Nachlasses – ein solcher liegt hier nicht vor) keine Steuerpflicht des ruhenden Nachlasses. Gewinne sind ab dem Todestag dem Erben zuzurechnen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 1 Tz 4). Keine Zurechnung erfolgt an den erbserklärten Erben, der nach einem Erbrechtsstreit nicht Erbe wird und dem die Verlassenschaft nur vorläufig zur Benützung überlassen wurde (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 1 Tz 5). Im Fall der Erbsentschlagung tritt der sich entschlagende Erbe grundsätzlich nicht in die Steuerpflicht ein (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 1 Tz 6). Der Erbe kann daher auch bereits unabhängig vom Zeitpunkt der Einantwortung Rentenzahlungen als Sonderausgaben bei der Ermittlung seines Einkommens abziehen.

Der Legatar kann nach dem oben Gesagten die Erfüllung des Legates fordern, sobald dieses fällig ist, wobei es nicht darauf ankommt, ob der Nachlass bereits eingewantwortet wurde. Vor der Einantwortung richtet sich der Anspruch des Legatars gegen den Nachlass, nach der Einantwortung gegen den Erben. Es macht aus der Sicht des Vermächtnisnehmers somit keinen Unterschied, ob die Einantwortung bereits erfolgt ist; der Erbe oder der Nachlass hat das Vermächtnis ab dessen Fälligkeit zu erfüllen.

Der Erbe ist einkommensteuerrechtlich als Rechtsnachfolger des Erblassers unabhängig von der Einantwortung Zurechnungsobjekt der Erbschaft und damit ab dem Todestag des Erblassers mit dem aus der Erbschaft erzielten Einkommen steuerpflichtig. Dem Erben sind somit auch vor erfolgter Einantwortung die Gewinne und Verluste zuzurechnen.

Anders als im Bereich des Zivilrechtes (vgl. *Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht II¹² 520 f) gibt es daher (einkommen)steuerlich für die Zeit zwischen Tod des Erblassers und Einantwortung kein eigenes Zurechnungsobjekt Nachlass bzw Verlassenschaft.

Der erbserklärte Erbe hat aufgrund der Annahme der Erbschaft die sich aus der Erbschaft ergebenden steuerlichen Folgen zu tragen. Vor der Einantwortung zivilrechtlich gegen den Nachlass gerichtete Forderungen bzw Verpflichtungen des Nachlasses treffen somit (einkommen)steuerrechtlich den Erben als Zurechnungsobjekt des Nachlasses.

Da der Legatar zum Zeitpunkt der Fälligkeit des Legates dieses unabhängig vom Stand des Verlassenschaftsverfahrens bereits vom Nachlass fordern kann und ein Nachlass einkommensteuerlich nicht als eigenes Zurechnungsobjekt existiert, trifft die Verpflichtung zur Leistung

des Legates (einkommen)steuerrechtlich den Erben. Diese Verpflichtung trifft dabei den Erben letztlich auf Grund der Annahme der Erbschaft.

Im Streitfall hat der Erbe bereits im Todesjahr des Erblassers eine positive Erbserklärung abgegeben. Ab dem Todesjahr des Erblassers war der Erbe damit Zurechnungssubjekt und trat ab diesem Zeitpunkt in die Einkommensteuerpflicht ein. Die Bw als Legatarin war ab der Fälligkeit des Rentenlegates berechtigt, die Leistung der einzelnen Rentenzahlungen unabhängig davon, ob die Einantwortung bereits erfolgt war, zu fordern. Die Leistung der Rentenzahlungen, gleich ob durch den Nachlass vor der Einantwortung oder durch den Erben nach erfolgter Einantwortung war dabei dem Erben als Einkommensteuersubjekt zuzurechnen. Die Verpflichtung zur Zahlung der Renten traf damit einkommensteuerrechtlich auch schon vor der Einantwortung den Erben auf Grund der Annahme der Erbschaft.

Wiewohl es zivilrechtlich einen Unterschied machen mag, dass nach erfolgter Einantwortung der Erbe eine eigene Verpflichtung erfüllt, die er deshalb zu erfüllen hat, weil er die Erbschaft angenommen hat, während der Nachlass die Legatsverpflichtung jedenfalls und ohne weiters zu erfüllen hätte und insoweit keine Annahme der Erbschaft vorliegt, vermag dies an der einkommensteuerlichen Betrachtung nichts zu ändern. Denn wirtschaftlich trifft den erbserklärten Erben die Leistungsverpflichtung ab dem Todestag des Erblassers unabhängig vom zufälligen Zeitpunkt der Einantwortung auf Grund der Tatsache, dass er die Erbschaft angenommen hat.

Es wäre sachlich nicht gerechtfertigt, wollte man die der Legatarin verpflichtend zu erbringenden Leistungen (hier die Rentenbezüge) steuerlich unterschiedlich behandeln (also entweder besteuern oder nicht besteuern), je nach dem, ob die Einantwortung bereits erfolgt ist oder nicht. Handelt es sich dabei doch um einen Zeitpunkt, welcher sowohl außerhalb der Einflussbereiches der Legatarin als auch des Erben liegt, wie gerade der Streitfall zeigt. Dies gilt umgekehrt in gleicher Weise beim Erben für dessen Rentenzahlungen. Deren Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben hinge ebenso vom zufälligen Zeitpunkt der Einantwortung ab. Die allfällige Steuerpflicht von wiederkehrenden Bezügen auf Grunde eines Rentenlegates kann nicht vom zufälligen Zeitpunkt der Einantwortung abhängen, sofern der Erbe die Erbschaft tatsächlich angenommen hat und die Rentenzahlungen auch wie im Testament festgesetzt (wenn auch vom Nachlass) geleistet wurden.

Ab der Einantwortung sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Rentenzahlungen auf Grund eines Rentenlegates jedenfalls steuerpflichtig.

Den Erben trifft die Verpflichtung zur Erfüllung eines Legates, weil er die Erbschaft angenommen hat. Nimmt der zunächst als Erbe berufene die Erbschaft nicht an, so ist der als nächster Berufene der Erbe. Nimmt auch dieser die Erbschaft nicht an und nehmen auch alle anderen danach berufenen Erben die Erbschaft nicht an, kommt es letztlich zum außer-

ordentlichen Erbrecht des Legatars und wenn auch dieser die Erbschaft nicht annimmt, zum Heimfall. Auch die Vermächtnisnehmer als außerordentliche Erben haben Vermächtnisse und Auflagen zu erfüllen. Sie können aber auch die Erbschaft ausschlagen und vom heimfallsberechtigten Staat die Auszahlung der Legate fordern (vgl. *Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht II¹², 499). Der Erbe kann die Erbschaft nicht ohne die gleichzeitige Verpflichtung zur Erfüllung der Legate annehmen. Nimmt er die Erbschaft an, so hat er auch die Legate zu erfüllen. Wirtschaftlich gesehen erhält damit der Erbe den Wert des Nachlasses vermindert um den Wert des von ihm zu leistenden Vermächtnisses. Den Nachlass (vermindert um den Wert des Vermächtnisses) erhält, wer zum Erben berufen ist und auch tatsächlich die Erbschaft annimmt. Ist der Nachlass noch nicht eingewantwortet, so kann der Legatar dennoch die Erfüllung des Vermächtnisses ab dessen Fälligkeit (vom Nachlass) fordern, wobei das ABGB entsprechende Fälligkeitsbestimmungen enthält. Der Nachlass ist, im Falle, dass noch keine Einantwortung erfolgt ist, verpflichtet, das Vermächtnis zu erfüllen. Diesfalls erhält der Erbe im Zuge der Einantwortung den um den Wert des Vermächtnisses verminderten Wert des Nachlasses. Wirtschaftlich ist der Erbe somit nicht anders gestellt, als wenn er den ungekürzten Nachlass erhalten und selbst das Vermächtnis erfüllt hätte. Ihm verbleibt letztlich jeweils der um den Wert des Vermächtnisses verminderte Wert des Nachlasses. Aus der Sicht des Legatars ergibt sich ebenso kein wesentlicher Unterschied. Er kann das Vermächtnis ab dessen Fälligkeit fordern und zwar unabhängig davon, ob die Einantwortung erfolgt ist. Die Verpflichtung zur Erfüllung des Vermächtnisses trifft den Erben und in gleicher Weise vor Einantwortung den Nachlass. Die Bereicherung durch den Erwerb des Nachlasses und die Belastung durch das Legat trifft somit wirtschaftlich den Erben auf Grund der Annahme der Erbschaft, der (zufällige) Zeitpunkt der Einantwortung entscheidet lediglich darüber, ob der Vermächtnisnehmer das Vermächtnis vom Nachlass oder vom Erben fordern kann. Jedoch kann sich auch der Nachlass nicht der Verpflichtung zur Entrichtung des Vermächtnisses entziehen.

Das Vorbringen der Bw, der vorliegende Fall sei jenem Fall, in welchem jemandem eine Rente in Form einer Schenkung auf den Todesfall zugewendet werde, vergleichbar, in welchem Fall die Renten jedenfalls freiwillig und damit steuerfrei wären, vermag nicht zu überzeugen.

Der Berufungsbehörde obliegt es zum einen nicht, fiktive Sachverhalte wie den von der Bw genannten Fall der (möglichen) Steuerfreiheit von Rentenbezügen auf Grund einer Schenkung auf den Todesfall zu entscheiden. Vielmehr ist es Aufgabe der Berufungsbehörde, den im Streitfall vorliegenden Sachverhalt zu beurteilen.

Zum anderen teilt der unabhängige Finanzsenat jedoch auch nicht die rechtliche Beurteilung der Schenkung auf den Todesfall durch die Bw. Die Schenkung auf den Todesfall besteht in einem unter Lebenden geschlossenen Schenkungsvertrag, der erst nach dem Tode des Geschenkgebers – aus dessen Nachlass – erfüllt werden soll. Der Geschenkgeber bleibt auch

in aller Regel bis zum Todesfall im Genuss der geschenkten Sache; diese geht mit dem Tod des Geschenkgebers nicht von selbst in das Eigentum des Beschenkten über (vgl. *Schubert in Rummel*, ABGB³ § 956 Rz 1). Die Schenkung auf den Todesfall ist ein besonders Geschäft, das eine Mittelstellung zwischen den Geschäften unter Lebenden und jenen von Todes wegen einnimmt. Vereinfachend wird gesagt, sie sei zu Lebzeiten des Erblassers als Vertrag, nach seinem Tode aber als Vermächtnis zu behandeln. Die Schenkung auf den Todesfall ist daher in das Inventar als Aktivum aufzunehmen und nicht gleichzeitig als Passivum auszuweisen. Sie entfaltet ihre Wirkungen erst mit dem Tod des Erblassers. Insofern ist sie – was sie von anderen Schenkungen unterscheidet – ein Geschäft von Todes wegen. Der Erblasser bleibt Eigentümer bis zu seinem Tod, der Begünstigte kann sein Recht erst danach durchsetzen (vgl. *Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht II¹², 500 f). Der Anspruch des Beschenkten richtet sich vor der Einantwortung gegen den Nachlass, der Beschenkte ist Nachlassgläubiger (vgl. *Schubert in Rummel*, ABGB³ § 956 Rz 3).

Der weitere Einwand der Bw bezieht sich auf die durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.1.1999, 98/14/0045 geänderte Rechtsprechung zur Besteuerung von Versorgungsrenten.

Dies vermag nicht zu überzeugen. Denn im vorliegenden Fall steht die der Bw mit Legat eingeräumte Rente in keinerlei Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebes oder eines sonstigen Wirtschaftsgutes. Es handelt sich daher im vorliegenden Fall um eine sonstige Rente iSd § 29 Z 1 EStG 1988. Eine solche sonstige Rente ist jedoch ab der ersten Zahlung steuerpflichtig, sofern sie nicht freiwillig gewährt wird, was jedoch im Streitfall nicht zutrifft. Auch die in der Zwischenzeit erfolgte (teilweise) rückwirkende Änderung der gesetzlichen Regelungen der Rentenbesteuerung ändert an dieser Beurteilung nichts, da es sich bei Erfüllung eines Rentenlegates um eine sonstige Rente handelt, welche von den gesetzlichen Änderungen nicht betroffen und nach wie vor steuerpflichtig ist.

Die von der Bw im Rahmen ihrer Vorhaltsbeantwortung vorgelegte Gegenüberstellung von erhaltenem Legat, bezahlter Erbschaftssteuer, Einkommensteuer und Nettoergebnis ist zum Teil nicht nachvollziehbar. Wie sich aus der tabellarischen Darstellung oben ergibt, steht im Streitzeitraum sonstigen Einkünften von 15.060.135 S Einkommensteuer von 5.596.329 S sowie Erbschaftssteuer von 4.521.515 S, somit in Summe eine Gesamtbelastung von 10.117.844 S gegenüber. Im Zeitraum von 1983 bis 1999 steht sonstigen Einkünften von 23.069.759 S Einkommensteuer von 6.546.404 S und Erbschaftssteuer von 9.976.951 S, somit in Summe eine Gesamtbelastung von 16.523.355 S gegenüber. Die in einer Erdrosselungssteuer mündende unzumutbare Belastung liegt daher nicht vor bzw wäre auch bei deren Vorliegen im Hinblick auf die Bindung des unabhängigen Finanzsenates an das

Gesetz keine andere Entscheidung zu treffen. Eine allfällige Verfassungswidrigkeit wäre vom Verfassungsgerichtshof wahrzunehmen.

Außer Betracht lässt die Bw in ihrer Argumentation den Umstand, dass sie die jährlich entrichtete Erbschaftssteuer gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof als dauernde Last als Sonderausgabe zum Abzug gebracht hat.

Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshof bestehen gegen eine Erhebung von Einkommensteuer neben der Erhebung von Erbschaftssteuer keine verfassungsrechtlichen Bedenken, zumal § 29 ErbStG eine Besteuerung von Renten nach dem Jahresbetrag zulässt und diesfalls die Erbschaftssteuer als Sonderausgabe abgezogen werden kann (vgl VfGH 14.6.1997, B 184/96, B 324/96, VfSlg 14.849/1997; sowie jüngst Beschluss vom 30.11.2004, B 157/04).

Zum Vorbringen der Bw, es seien in den Jahren 1982 bis 1995 Rechtsanwaltskosten in Millionenhöhe zur Durchsetzung des Rechtsanspruches der Zuwendungen angefallen, ist darauf hinzuweisen, dass die Bw für den Streitzeitraum bei der Ermittlung der wiederkehrenden Bezüge Rechtsanwaltskosten von 515.133 S und für die Jahre 1983 bis 1999 insgesamt Rechtsanwaltskosten von 3.555.010 S als Werbungskosten geltend gemacht hat. Die von der Bw genannten Rechtsanwaltskosten wurden daher bereits bei der Bemessung der Einkommensteuer berücksichtigt.

Aus dem Beschluss des Abhandlungsgerichtes BG X ON 555 geht hervor, dass der Bw mit dem Verzicht der Verlassenschaft auf die Forderung des Herabsetzungsbetrages an Erbschaftssteuer von 2.884.804 S [2.872.804 S] dieser Herabsetzungsbetrag im Zusammenhang mit dem Rentenlegat zugeflossen ist. Die Voraussetzungen für die hilfsweise beantragte Anwendung des Hälftesteuersatzes bzw des festen Steuersatzes von 30 % gemäß § 18 Abs 5 EStG lagen nicht vor. Weder handelt es sich im Streitfall um Einkünfte iSd § 37 EStG noch liegt einer der in § 18 Abs 4 EStG angeführten Nachversteuerungstatbestände vor.

Die Bw hat erstmals in ihrer Vorhaltsbeantwortung aus dem Jahr 2002 einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung über die Berufung gestellt. Eine mündliche Verhandlung ist jedoch nur dann zwingend durchzuführen, wenn ein derartiger Antrag bereits in der Berufung bzw im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die zweite Instanz gestellt wurde. Dies trifft im vorliegenden Fall nicht zu. Für eine Anberaumung einer mündlichen Verhandlung von Amts wegen bestand kein Anlass, weil eine weitere Klärung des Sachverhaltes durch ein persönliches Erscheinen der Bw nicht zu erwarten war. Die Entscheidung über die Berufung konnte daher ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung getroffen werden, dem diesbezüglichen (verspäteten) Antrag in der Vorhaltsbeantwortung war nicht zu entsprechen.

Im Jahr 1994 war ein gemäß § 10 Abs 8 EStG nichtausgleichsfähiger Verlust von 41.646 S zu berücksichtigen. Dieser Verlust war im Jahr 1995 zu verrechnen.

Im Jahr 1997 war gemäß § 295 BAO ein Feststellungsbescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte betreffend die XY-KG vom 13.7.1999 zu berücksichtigen.

Ein gemäß § 10 Abs 8 EStG nichtausgleichsfähiger Verlust war statt im Jahr 1998 im Jahr 1999 zu verrechnen.

Die Berufung war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO betreffend die Jahre 1990 bis 1993 und 1996 als unbegründet abzuweisen, betreffend die Jahre 1994, 1995 sowie 1997 bis 1999 waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Jänner 2005