



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/0325-L/08,
miterledigt RV/0328-L/08
RV/0329-L/08
RV/0330-L/08
RV/0331-L/08
RV/0332-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, vom 5. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 8. Februar 2008 betreffend die Einkommensteuer und Anspruchszinsen je für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

1. Den Berufungen betreffend die Einkommensteuer wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	35.896,00 S	Einkommensteuer	0,00 S
Abgabenschuld in Schilling				0,00 S
Abgabenschuld in Euro				0,00 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	60.870,24 €	Einkommensteuer	22.290,68 €
Abgabenschuld in Euro				22.290,68 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

2003	Einkommen	60.870,36 €	Einkommensteuer	22.302,90 €
Abgabenschuld in Euro				22.302,90 €

2. Die Berufungen betreffend die Anspruchszinsen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Einkommensteuer

Die am Geburtsdatum geborene Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) hat mit **Notariatsakt vom 31. März 1993** eine in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft um einen Kaufpreis von 9 Mio. S sowie Einräumung einer wertgesicherten (bei Überschreiten von 5% des VPI 1986) Leibrente von monatlich 60.000,00 S beginnend mit 1. Mai 1993 verkauft. Diese Leibrente gebührt der Bw. bzw. nach deren Ableben ihrem am Datum geborenen Ehegatten.

Da dem Wohnsitzfinanzamt der Bw dies bekannt wurde, forderte es die Bw mit **Schreiben vom 23. November 2006** zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 bis 2005 auf.

In den am 6. März 2007 eingebrachten **Einkommensteuererklärungen** für die berufsgegenständlichen Jahre **2001 bis 2003** beantragte die Bw den Alleinverdienerabsetzbetrag und erklärte folgende Einkünfte:

Beträge in Euro	2001	2002	2003
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	201,00	201,00	201,00
Unter Progressionsvorbehalt befreite Auslandseinkünfte	4.079,20	4.079,20	4.079,20

Als Beilage legte die Bw. eine Kopie des oben genannten Notariatsaktes vom 31. März 1993, eine Aufstellung der erhaltenen Leibrentenzahlungen und ein versicherungsmathematisches Gutachten vom 8. Februar 2007 vor, das die gegenständliche Leibrentenforderung zum 1. Mai 1993 gemäß § 16 BewG 1955 unter Heranziehung der Lebenserwartung gemäß der Erlebniswahrscheinlichkeitsverordnung 2004, BGBl II 2003/627, mit 705.611,00 € bewertete. Die Summe der Leibrentenzahlungen habe mit der Zahlung vom 3. September 2005 den versicherungsmathematischen Wert erreicht bzw. überschritten. Die Leibrente der Bw. sei erst ab diesem Zeitpunkt gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig.

Mit **Schreiben vom 30. August 2007** forderte das Finanzamt die Bw mit folgender Begründung zur Abänderung bzw. Ergänzung dieser Steuererklärungen auf:

„Wurden für vor dem 1.1.2000 abgeschlossene Rentenverträge andere als in Rz 7020 bis 7022 der Einkommensteuerrichtlinien, jedoch zu diesem Zeitpunkt unbedenkliche Parameter angenommen (= § 16 Bewertungsgesetz 1955), sind diese für die betreffenden Rentenverträge weiterhin anzuwenden.

Beträgt der versicherungsmathematisch ermittelte Rentenbarwert zusammen mit einem allfälligen Einmalbetrag nicht weniger als 50 %, jedoch höchstens 125% des Wertes des übertragenen Einzelwirtschaftsgutes, liegt insgesamt eine Kaufpreisrente vor.

Wie im gegenständlichen Fall führen private Gegenleistungsrenten (Kaufpreisrente aus dem Verkauf eines Gebäudes oder Grundstückes) erst dann zu steuerpflichtigen Einnahmen, wenn die Summe der Rentenzahlungen den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (vom Alter abhängiger Vervielfacher) übersteigt. Erst mit dem Übersteigen des Rentenbarwertes (1.2.2001) lagen beim Rentenzahler Sonderausgaben bzw. beim Rentenempfänger sonstige Einkünfte vor.“

Mit Schriftsatz vom **4. Oktober 2007** wurde seitens der Bw dazu folgende **Stellungnahme** abgegeben:

Ad Abs. 1: Die Bw habe keine anderen als die in den RZ 7020-7022 Einkommensteuerrichtlinien angeführten Parameter angenommen. Der Barwert der gegenständlichen Leibrente sei aufgrund eines umfangreichen versicherungsmathematischen Gutachtens berechnet worden, das gemeinsam mit einer Aufstellung der insgesamt zugeflossenen Leibrentenbeträge und einer Kopie des Kauf- und Leibrentenvertrages dem Finanzamt mit Schreiben vom 5. März 2007 übermittelt worden sei.

Ad Abs. 2: Diesen Ausführungen werde zugestimmt.

Ad Abs. 3: Nach dem vorgelegten versicherungsmathematischen Gutachten werde der darin ermittelte Barwert der Leibrente von 705.611,00 € erst mit der Leibrentenzahlung vom 3. September 2005 überschritten. Da die Bw keine Option zur alten Rechtslage abgegeben habe, seien ihre Steuererklärungen rechtskonform. Die Behandlung einer Leibrente durch den Rentenverpflichteten könne die Rentenberechtigte nicht präjudizieren.

Weiters übermittelte die Bw. eine Aufstellung über in den Berufungsjahren erhaltene Zuflüsse aus Pensionen aus dem Inland (Pensionsversicherungsanstalt) und dem Ausland (Niederlande und Deutschland) mit dem Hinweis, dass diese ausländischen Pensionen lediglich beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen seien:

Beträge in Euro	2001	2002	2003
Deutsche Rentenversicherung	2.254,64	2.296,98	2.333,47
Niederländische Rentenversicherung	1.479,00	1.541,00	1.603,00
Summe	3.733,64	3.837,98	3.936,47

Mit E-Mail vom 15. und 17. Jänner 2008 tauschten das Finanzamt (Hinweis auf den erstmalig bei der Veranlagung 2004 anzuwendenden § 29 EStG Z 1 1988 idF BGBl. Nr. 2003/71 – außer Optionserklärung gemäß § 124b Z 82 bis spätestens 31.12.2006) und der Berater (versicherungsmathematische Bewertung von Leibrenten gem. § 16 Abs. 1 BewG idF BGBl. I 2003/71 iVm Erlebniswahrscheinlichkeitsverordnung) ihre Meinung über die hier anzuwendenden Gesetzesbestimmungen aus.

Mit **Bescheiden vom 8. Februar 2008** setzte das Finanzamt die **Einkommensteuer** für die Berufungsjahre **2001 bis 2003** wie folgt fest:

Beträge	2001 in Schilling	2002 in Euro	2003 in Euro
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pension Inland)	2.705,00	200,52	200,64
Sonstige Einkünfte	<u>264.420,00</u>	<u>60.669,72</u>	<u>60.669,72</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	267.125,00	60.870,24	60.870,36
Sonderausgaben	<u>- 819,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Einkommen	266.306,00	60.870,24	60.870,36
Ermittlung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung ausländischer Einkünfte:			
Einkommen	266.306,00	60.870,24	60.870,36
Ausländische Einkünfte	<u>56.131,00</u>	<u>4.079,20</u>	<u>4.079,00</u>
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssatz (ger.)	322.400,00	64.949,44	64.949,36
0% für die ersten 50.000 S / 3.640,00 €	0,00	0,00	0,00
21% für die weiteren 50.000 S / 3.630,00 €	10.500,00	762,30	762,30
31% für die weiteren 200.000 S / 14.530,00 €	62.000,00	4.504,30	4.504,30
41% für die restlichen 22.400 / weiteren 29.070,00 €	<u>9.184,00</u>	11.918,70	11.918,70
50% für die restlichen 14.079,44 € / 14.079,36 €		<u>7.039,72</u>	<u>7.039,68</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	81.684,00	24.225,02	24.224,98
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 7.425,00		

Pensionistenabsetzbetrag	- 595,10	- 44,11	- 44,11
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	73.663,90	24.180,91	24.180,84
Durchschnittssteuersatz	22,85 %	37,23 %	37,23 %
gemäß § 33 EStG 1988 von	266.306,00	60.870,24	60.870,36
Einkommensteuer in Schilling	60.850,92		
Einkommensteuer in Euro	4.422,21	22.661,99	22.662,04

Das Finanzamt begründete diese Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 wie folgt:

Gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 in der bis zur Veranlagung 2003 geltenden Fassung (vgl. § 124b Z 82 EStG 1988) sind wiederkehrende Bezüge nur insoweit steuerpflichtig als die Summe der vereinnahmten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung übersteigt, der nach den Regeln des § 16 Abs. 2 BewG 1955 zu ermittelt ist. Aus § 86 Abs. 8 Bewertungsgesetz ergibt sich, dass für Abgabenansprüche vor dem 1.1.2004 (zB ESt 2003) dieser Barwert immer noch durch bloße Barwertfaktoren zu ermitteln ist. Erst für Abgabenansprüche ab dem 1.1.2004 (zB ESt 2004) besteht nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 die im Parteivorbringen erwähnte VO-Ermächtigung. Eine solche kann nur den Regelumfang haben, den das Gesetz einräumt. Die im Parteivorbringen zitierte aber auf § 16 Abs. 2 BewG in der geltenden Fassung gründende ErlebenswahrscheinlichkeitsVO 2004 kann daher keine Änderung in den Bewertungsregeln des § 16 Abs. 2 BewG alter Fassung (Barwertfaktoren) bewirken, als noch keine VO-Ermächtigung vorgesehen war (sa. Doralt, EStG, 1.7.2007, § 29 Tz 21/3). Das Parteivorbringen geht daher ins Leere.

Mit **Schriftsätzen vom 5. März 2008** erhob die Bw **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003, beantragte mangels Einkünfte ihres Gatten die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages und für das Jahr 2001 außerdem die Reduktion der angesetzten sonstigen Einkünfte von 264.420,00 S auf 34.010,00 S mit folgender Begründung:

Der Wert der Leibrente bestimme sich nach § 16 Abs. 4 BewG, wonach das Lebensalter des Jüngsten maßgebend sei, wenn die Dauer der Nutzung von der Lebenszeit mehrerer Personen abhängt und das Recht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt.

Der Jüngere der beiden Leibrentenberechtigten sei der am Datum geborene Gatte der Bw. Bei der ersten Leibrentenzahlung mit 1. Mai 1993 sei dieser noch keine 65 Jahre alt gewesen.

Gemäß § 16 Abs. 2 Z 8 BewG sei daher das Neunfache der einjährigen Nutzung als Wert der Rente anzusetzen. Bei einer monatlichen Rentenzahlung von 60.000,00 S ergebe sich als Wert 6,480.000 S (60.000,00x12x9). Die Bw habe dem Finanzamt bereits eine Aufstellung der von ihr bezogenen Rentenzahlungen übermittelt. Danach habe die Summe der Zahlungen am 5. Dezember 2001 6,414.010,00 (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: Gemeint wohl 6,514.010,00

S) betragen und habe um 34.010,00 S den Wert der Leibrente gemäß § 16 BewG überstiegen. Nur dieser Betrag könne als sonstige Einkünfte 2001 besteuert werden.

Über **Vorhalt der Berufungsbehörde vom 27. November 2009** legte die Bw. mit **Schriftsatz vom 12. Februar 2010** ua. Kopien eines Bankbeleges, aus dem ersichtlich ist, dass der Bw am 2. August 2001 von den Erwerbern der Liegenschaft 69.568,00 S überwiesen worden sind, der Heiratsurkunde vom 24. September 1964, eine schriftliche Bestätigung der Auskunftsperson betreffend das Zusammenleben der Bw mit ihrem Gatten in einem gemeinsamen Haushalt seit ca. 20 Jahren vor und versicherte, ihr Gatte habe keinerlei inländische oder ausländische Einkünfte, weder Ersparnisse noch ein eigenes Bankkonto. Weiters legte die Bw eine Darstellung der Erwerber der genannten Liegenschaft betreffend die von ihnen vom 1. April 1993 bis September 2007 gezahlten Leibrentenbeträge vor.

B) Anspruchszinsen

Mit Bescheiden vom 8. Februar 2008 wurden auf Grund der Nachforderungen der oben genannten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2003 selben Datums gemäß § 205 BAO Anspruchszinsen in Höhe von 563,80 € für 2001, 2.938,71 € für 2002 und 3.167,66 für 2003 festgesetzt.

In den oben genannten Berufungen vom 5. März 2008 bekämpfte die Bw auch die Festsetzung der Anspruchszinsen und beantragte deren Anpassung an die beantragten Änderungen der Einkommensteuer auf 0,00€ für 2001, 2.894,51 € für 2002 und 3.120,01 € für 2003.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Einkommensteuer

Höhe der sonstigen Einkünfte 2001 aus Leibrentenzahlungen

Gemäß § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988; BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), unterliegen natürliche Personen mit Wohnsitz im Inland als unbeschränkt steuerpflichtig mit ihrem Welteinkommen der Einkommensteuer.

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer ua nach Z 4 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25, wozu nach dessen Z 3 auch Pensionen aus der inländischen (lit. a) und ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen

gesetzlichen Sozialversicherung entspricht (lit. c), gehören. und nach Z 7 sonstige Einkünfte iSd § 29.

Gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 in der gemäß § 124b Z 40 idF BGBl. I Nr. 106/1999 ab dem Veranlagungsjahr 2000 bis einschließlich 2003 (§ 124b Z 82 idF BGBl. I Nr. 71/2003) geltenden Fassung sind (Fettdruck durch die Berufungsbehörde)

sonstige Einkünfte wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören. Bezüge, die

- freiwillig oder
- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder
- als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist,

sind nicht steuerpflichtig. **Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 und 4 des Bewertungsgesetzes 1955) übersteigt; der kapitalisierte Wert ist auf den Zeitpunkt des Beginns der Leistung der wiederkehrenden Bezüge zu ermitteln.** Stellt ein aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn

- sie keine Betriebseinnahmen darstellen und
- sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz) vorliegt.

Durch § 16 Bewertungsgesetz 1955, BGBl. Nr. 148/1955 (BewG 1955), idF BGBl. Nr. 172/1971 wurde bis zur durch § 86 Abs. 8 BewG 1955 idF BGBl. I Nr. 71/2003 ab der Veranlagung 2004 vorgenommenen Änderung die Bewertung von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen wie folgt geregelt:

(1) Der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen bestimmt sich nach dem Lebensalter dieser Person.

(2) Als Wert ist anzunehmen bei einem Alter

1. bis zu 15 Jahren das 18fache,
2. von mehr als 15 bis 25 Jahren das 17fache,
3. von mehr als 25 bis 35 Jahren das 16fache,
4. von mehr als 35 bis 45 Jahren das 15fache,
5. von mehr als 45 bis 50 Jahren das 14fache
6. von mehr als 50 bis 55 Jahren das 13fache,
7. von mehr als 55 bis 60 Jahren das 11fache,
8. von mehr als 60 bis 65 Jahren das 9fache,
9. von mehr als 65 bis 70 Jahren das 7fache,
10. von mehr als 70 bis 75 Jahren das 5fache,

11. von mehr als 75 bis 80 Jahren das 3fache
12. von mehr als 80 Jahren das Einfache des Wertes der einjährigen Nutzung.

(3) ...

(4) Hängt die Dauer der Nutzung oder Leistung von der Lebenszeit mehrerer Personen ab, so ist das Lebensalter des Jüngsten maßgebend, wenn das Recht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt; dagegen ist das Lebensalter des Ältesten maßgebend, wenn das Recht mit dem Tod des zuerst Sterbenden erlischt.

(5) Ist der gemeine Wert der gesamten Nutzung oder Leistungen nachweislich geringer oder höher als der Kapitalwert, der sich nach Abs. 2 ergibt, so ist der nachgewiesene gemeine Wert zu Grunde zu legen. **Der Ansatz eines geringeren oder höheren Wertes kann jedoch nicht darauf gestützt werden, dass mit einer kürzeren oder längeren Lebensdauer zu rechnen ist als derjenigen, die den Vervielfachungszahlen des Abs. 2 zugrunde liegt.**

Im gegenständlichen Fall hat ein Büro für Versicherungsmathematik für die Rentenforderung der Bw zum Stichtag 1. Mai 1993 auf Grund der der Erlebniswahrscheinlichkeitsverordnung 2004 zu Grunde liegenden Sterbetafel einen Barwert von 705.611,00 € (9.709.419 S) ermittelt. Es besteht Einvernehmen zwischen den Parteien des Verfahrens, dass im gegenständlichen Fall eine Gegenleistungsrente iSd § 29 Z 1 EStG 1988 vorliegt, weil ihr versicherungsmathematischer Wert von 9.709.419,00 S zuzüglich der Einmalzahlung von 9.000.000,00 S mehr als 50% und weniger als 125% (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) des Wertes der übertragenen Liegenschaft beträgt. Die Berufungsbehörde hat keinen Anlass an der Richtigkeit dieser Einordnung zu zweifeln.

Der Wert der Leibrentenforderung auf Grund des im Bewertungsgesetz 1955 vorgegebenen unwiderleglichen Vervielfachers von 9 (Alter des am 17. Mai 1928 geborenen Gatten zum Stichtag 1. Mai 1993 knapp unter 65 Jahre) beträgt hingegen lediglich 6.480.000,00 S (60.000,00 x 12 x 9) bzw. 470.920,00 €. Da die aus dem Jahr 1971 stammenden Barwertfaktoren nicht mehr der gestiegenen Lebenserwartung entsprechen und damit die Steuerfreistellung des auf die bloße Vermögensumschichtung entfallenden Teiles der Rentenzahlungen nicht mehr gewährleistet ist, hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH 09.10.2002, G 112/02) die Bestimmungen des § 16 Abs. 2 und Abs. 3 BewG und den diesbezüglichen Verweis in § 29 Z 1 EStG 1988 aufgehoben - dies jedoch erst mit Ablauf des Jahres 2003. Daher sind die oben wiedergegeben Bestimmungen ungeachtet ihrer inhaltlichen Härte für die Bw. für die berufsgegenständlichen Jahre 2001 bis 2003 weiter anzuwenden. Dies wurde von den Verfahrensparteien mit den oben genannten E-Mails auch erörtert. In der Berufung wird die Anwendung dieser Bestimmungen durch die Bescheide des Finanzamtes vom 8. Februar 2008 auch nicht mehr bekämpft. Am Rande sei erwähnt, dass die ab 2004 geltende Rechtslage, weil diese für alle Renten und damit auch bereits laufende gilt (vgl.

Doralt, EStG 8. Auflage § 29 Tz 21/4), auch der Bw. in den Jahren 2004 und 2005 durch entsprechende Steuerfreistellung zu Gute gekommen ist.

Die Bw. bekämpft im gegenständlichen Rechtsmittel nur mehr die Höhe des als sonstige Einkünfte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 angesetzten Betrages von 264.420,00 S.

Die Bw. hat dem Finanzamt am 6. März 2007 mit den Einkommensteuererklärungen der Berufungsjahre 2001 bis 2003 auch eine Aufstellung der vom 3. Mai 1993 bis 5. Dezember 2006 erhaltenen Leibrentenzahlungen vorgelegt. Diese kann gerafft für den Zeitraum 1993 bis 2001 wie folgt dargestellt werden:

Zeitraum gleicher Rentenhöhe	Monate	Betrag S	Summe S zum	Zeitpunkt
05-12/1993, 1994-1997	56	60.000,00	3.360.000,00	31.12.97
1998 und 01/1999	13	63.060,00	<u>819.780,00</u>	
			4.179.780,00	01.02.99
02-12/1999, 2000, 01-07/2001	30	66.213,00	<u>1.986.390,00</u>	
			6.166.170,00	01.08.01
08-12/2001	5	69.568,00	<u>347.840,00</u>	
			6.514.010,00	31.12.01

Die von der Berufungsbehörde in gleicher Art schematisierte Darstellung der die Leibrente zahlenden Erwerber der Liegenschaft weist hingegen folgende Beträge aus:

Zeitraum gleicher Rentenhöhe	Monate	Betrag S	Summe S zum	Zeitpunkt
4-12/1993, 1-7/1994	16	60.000,00	960.000,00	31.07.94
8-12/1994, 1995-1997, 1-3/1998	44	63.060,00	<u>2.774.640,00</u>	

			3,734.640,00	31.03.98
4-12/1998, 1999, 2000, 1-3/2001	36	66.213,00	<u>2.383.668,00</u>	
			6,118.308,00	31.03.01
4-12/2001	9	69.568,00	<u>626.112,00</u>	
			6,744.420,00	31.12.01

Einnahmen sind gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO³ § 167 Tz 8).

Die Abweichungen in der Darstellung der Zahlungen bzw. Vereinnahmung der Leibrentenbeträge ist wie folgt zu beurteilen:

Nach Pkt. 4 des aktenkundigen Notariatsaktes vom 31. März 1993 ist die Leibrente von 60.000,00 beginnend mit 1. Mai 1993 monatlich zu bezahlen und nach Pkt. 5 wertgesichert auf Basis des Index der Verbraucherpreise 1986 (VPI 1986, Basis Indexzahl März 1993) jeweils bei Änderungen über 5%. Die Indexzahl des VPI 1986 für den Monat März 1993 war 121,2. Die vereinbarte Grenze von 5% wurde erstmals im August 1994 mit der Indexzahl 127,4 und in der Folge im April 1998 mit der Indexzahl 133,9 sowie im April 2001 mit der Indexzahl 140,9 überschritten.

Die Indexermittlung ist im gegenständlichen Fall offensichtlich nur seitens der Erwerber erfolgt. Die Erwerber sind der Natur der Sache nach daran interessiert, ihre Zahlungen möglichst gering zu halten. Andererseits ist es bei der Gegenleistungsrente für den Erwerber steuerlich von Vorteil, wenn er möglichst bald und möglichst hohe Werbungskosten geltend

machen kann. Die Darstellung der Erwerber ist offensichtlich jedenfalls insoweit falsch, als sie entgegen dem Vertrag bereits für den Monat April 1993 eine Zahlung ausweist. Die Erhöhungen der Leibrente haben die Erwerber in ihrer Darstellung jeweils zum frühest möglichen Zeitpunkt ausgewiesen. Die Bw hat 2007 die aus der Leibrente resultierenden Bankeingänge samt Datum monatsweise für die Jahre 1993 bis 2006 zusammengestellt und dabei auch fehlende Belege (März 1995, Februar bis Juni 2002) vermerkt. Dies spricht nach Ansicht der Berufungsbehörde für die Glaubwürdigkeit der Darstellung der Bw. Die Abweichungen gegenüber der von den Erwerbern 2006 offensichtlich zur Geltendmachung von Werbungskosten durch bloße Berechnung erstellten Darstellung sind nach Ansicht der Berufungsbehörde durch den oben aufgezeigten Interessensgegensatz zu erklären: Die Erwerber haben nicht mehr bezahlt als vertraglich vereinbart (April 1993) und Erhöhungen auf Grund der Schwankungen des VPI 1986 offensichtlich erst mit Verzögerung gezahlt. Die Berufungsbehörde erachtet daher unter Beachtung aller Umstände das vom Finanzamt unwidersprochene Vorbringen der Bw, bis Ende 2001 nur 6,514.010,00 S als Leibrente erhalten zu haben, als zutreffend.

Der Berufung betreffend die **Einkommensteuer 2001** ist daher hinsichtlich des Berufungspunktes **Höhe der sonstigen Einkünfte** durch deren Reduktion von 264.420,00 S auf **34.010,00 S** (6,514.010,00 S – 6,480.000,00 S) zu folgen.

Alleinverdienerabsetzbetrag 2001 bis 2003

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der gemäß § 124b Z 59 EStG 1988 ab der Veranlagung 2002 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 59/2001 (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: In Klammer die bei der Veranlagung 2001 gelten Beträge in S) steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364 € (5.000,00 S) jährlich zu. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und dieser bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 4.400 € (60.000,00 S) jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200,00 € (30.000,00 S) jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarung steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen miteinzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt den in den Steuererklärungen beantragten Alleinverdienerabsetzbetrag ohne jegliche Begründung in den bekämpften Bescheiden nicht

berücksichtigt. Dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen ist das Finanzamt nicht entgegen getreten. Über Vorhalt der Berufsbehörde hat die Bw. die Ehe durch Vorlage der Heiratsurkunde und das Bestehen der Lebensgemeinschaft durch eine Zeugin nachgewiesen und das Fehlen von Einkünften ihres Gatten glaubhaft gemacht. Das Finanzamt hat in den Folgejahren 2004 bis 2008 der Bw den Alleinverdienerabsetzbetrag zuerkannt.

Aus all diesen Gründen war den Berufungen betreffend den Alleinverdienerabsetzbetrag ebenfalls Folge zu geben.

Ausländischen Renten 2001 bis 2003 - Progressionsvorbehalt

Gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 in der ab 1994 gelten Fassung BGBl 1993/818 ist ein im Rahmen der Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 7 zu ermitteln.

Einvernehmen besteht bei den Parteien des Berufungsverfahrens, dass die Renten der Bw, die sie aus den Niederlanden und Deutschland aus der gesetzlichen Sozialversicherung bezieht im Wege des Progressionsvorbehaltes für den Steuersatz, der auf die inländischen Einkünfte der Bw anzuwenden ist, zu berücksichtigen ist.

Gemäß Art. 20 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich Niederlande; BGBl. Nr. 191/1971 in der bis 2003 geltenden Fassung BGBl. Nr. 18/1991 dürfen Pensionen, die an eine in einem der beiden Staaten ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Staates bezahlt werden, im Quellenstaat besteuert werden. Gemäß Art. 24 Abs. 3 dieses DBA darf Österreich in derartigen Fällen bei Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Gleiches gilt gemäß Art. 10 Abs. 2 und Art. 15 Abs. 3 des bis einschließlich 2002 geltenden DBA Österreich Deutschland, BGBl. Nr. 221/1955 idF BGBl. Nr. 361/1994 und nach Art. 18 Abs. 2 und Art. 23 Abs. 2 lit. a und d des ab 2003 geltenden DBA BGBl. III Nr. 182/2002.

Die bekämpften Bescheide haben den in den Steuererklärungen der Berufungsjahre 2001 bis 2003 ausgewiesenen Betrag von je 4.079,20 € für die oben genannten Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung der Niederlande und Deutschlands übernommen, obwohl dies mit den detaillierten Beträgen in der Beilage nicht übereinstimmt. Um dieses offensichtliche

Versehen zu berichtigen, werden die für die Progression zu berücksichtigenden Beträge zu Gunsten der Bw in der Berufungsentscheidung geändert und auf folgende Beträge reduziert:

Beträge in Euro	2001	2002	2003
Deutsche Rentenversicherung	2.254,64	2.296,98	2.333,47
Niederländische Rentenversicherung	1.479,00	1.541,00	1.603,00
Summe (Betrag 2001 in Schilling: 51.376,00)	3.733,64	3.837,98	3.936,47

Im Ergebnis wird daher den Berufungen betreffend die Einkommensteuer aller drei Berufungsjahre vollinhaltlich stattgegeben und zusätzlich die eben genannte Abänderung zu Gunsten der Bw vorgenommen.

Rechnerische Darstellung:

Beträge	2001 Schilling	2002 Euro	2003 Euro
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pension Inland)	2.705,00	200,52	200,64
Sonstige Einkünfte	<u>34.010,00</u>	<u>60.669,72</u>	<u>60.669,72</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	36.715,00	60.870,24	60.870,36
Sonderausgaben	<u>- 819,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Einkommen	35.896,00	60.870,24	60.870,36
Ermittlung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung ausländischer Einkünfte:			
Einkommen	35.896,00	60.870,24	60.870,36
Ausländische Einkünfte	<u>51.376,00</u>	<u>3.837,98</u>	<u>3.936,47</u>
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssatz (ger.)	87.300,00	64.708,22	64.806,83
0% für die ersten 50.000 S / 3.640,00 €	0,00	0,00	0,00
21% für die restlichen 37.300,00 S / weiteren 3.630,00 €	<u>7.833,00</u>	762,30	762,30

31% für die weiteren 14.530,00 €		4.504,30	4.504,30
41% für die weiteren 29.070,00 €		11.918,70	11.918,70
50% für die restlichen 13.838,22 € /13.936,83 €		<u>6.919,11</u>	<u>6.968,42</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	7.833,00	24.104,41	24.153,72
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	<u>-7.833,00</u>	0,00	0,00
Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 2 max. 400,00 €)		- 44,11	- 44,14
Alleinverdienerabsetzbetrag (5000,00 S bzw. 364,00€)		<u>- 364,00</u>	<u>- 364,00</u>
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	0,00	23.696,30	23.745,58
Durchschnittssteuersatz	0,00 %	36,62 %	36,64 %
gemäß § 33 EStG 1988 von	35.896,00	60.870,24	60.870,36
Einkommensteuer in Schilling	0,00		
Einkommensteuer in Euro	0,00	22.290,68	22.302,90
bisher	4.422,21	22.661,99	22.662,04
Gutschrift	4.422,21	371,31	359,14

B) Anspruchszinsen 2001 bis 2003

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so **kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind**. Gemäß **Abs. 2** dieser Gesetzesbestimmung gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, **die in einem Abgabenbescheid getroffen worden sind**.

Gemäß **§ 205 Abs. 1 und 2 BAO** idF BGBl. I. 2000/142 und BGBl. I. 2002/84 sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide mit 2% pro Jahr über dem Basiszinssatz zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird nach Abs. 4 dieser Bestimmung durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen nach Abs. 6 insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

Ritz, BAO³, § 252 Tz 3 bis 5 ist dazu Folgendes zu entnehmen:

Tz 3: § 252 Abs. 1 bis 3 schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069) und nicht als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 13.5.1955, 522/52). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Tz4: § 252 Abs. 1 und 2 betrifft nur Grundlagenbescheide iSd §§ 185 ff. § 252 Abs. 3 betrifft grundlagenbescheidähnliche Bescheide.

Tz 5: Abs. 1 und 2 des § 252 gelten für abgeleitete Bescheide auch dann, wenn sie sich nicht auf § 295 Abs. 1 bzw. Abs. 2 stützen (somit auch etwa für abgeleitete Erstbescheide).

Der Verwaltungsgerichtshof (**VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150**) hat zu einem ebenfalls Anspruchszinsen betreffenden Fall im Wesentlichen Folgendes ausgeführt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehört der Verspätungszuschlag (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2591), dazu gehören auch die Anspruchszinsen.

Anspruchszinsen wie auch Verspätungszuschläge sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.

In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. März 2008, 2008/13/0036). Das gilt sinngemäß auch für Verspätungszuschlagsbescheide.

*Die Festsetzung von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen ist selbständig anfechtbar. **Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen.***

Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsensfestsetzung und der Verspätungszuschlagsfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, 2001/13/0167, zum Verspätungszuschlag).

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Anspruchszinsen berufen, sich in der Berufungsbegründung jedoch ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide gestützt. Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde die Berufung abgewiesen hat.

Die gegenständliche Berufung richtet sich hinsichtlich der Anspruchszinsen gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 und begehrt lediglich die Anpassung der Anspruchszinsen an die beantragten Änderungen bei der zu Grunde liegenden ebenfalls angefochtenen Einkommensteuer.

Im Licht der dargestellten Rechtslage (§ 252 Abs. 2 BAO) und der dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konnte der Berufung daher in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Das Finanzamt wird auf Grund der Berufungsentscheidung betreffend die Einkommensteuer die Anspruchszinsen gemäß § 295 Abs. 3 BAO anpassen.

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. März 2010