



GZ. RV/1384-W/05,  
miterledigt RV/1789-W/05,  
RV/1747-W/06 und RV/2319-W/07

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft, Wipplingerstr. 10, 1010 Wien,

- vom 24. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2002 sowie
- vom 31. August 2005 gegen den Bescheid vom 27. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer des Jahres 2003 sowie
- vom 25. Juli 2006 gegen die Bescheide vom 23. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2006 sowie
- vom 4. Juli 2007 gegen die Bescheide vom 1. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 (vorläufiger Bescheid) sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2007

nach der am 11. September 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 – 2004 sowie betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2006 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer des Jahres 2005 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Bescheid ergeht endgültig.

Der Berufung betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2007 wird teilweise Folge geleistet. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Einkommensteuer in Euro	Einkommensteuer in ATS
2000	ATS 2.183.575,00	61.928,30	852.152,00
2001	ATS 2.407.426,00	69.926,82	962.214,00
2002	Euro 177.013,85	70.688,65	
2003	Euro 214.635,95	88.045,85	
2004	Euro 214.979,59	88.046,90	
2005	Euro 207.439,93	86.154,35	
2006	Vorauszahlungen	95.971,12	
2007	Vorauszahlungen	93.908,24	

Die getroffenen Feststellungen sind den Berechnungen am Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Abgabebetrages ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist unbeschränkt steuerpflichtig und bezieht neben Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sowie aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung sonstige Einkünfte aus einer monatlichen, testamentarisch festgelegten Rente. Die gem. § 29 ErbStG auf die Rente entfallende Erbschaftsteuer wird durch den Zahler der Renten, H.C.L., vergütet.

Die Bw. war die Lebensgefährtin des am xxx verstorbenen H.P.. Dieser hat in seinem eigenhändigen Testament den gemeinsamen Sohn, H.C.L., als Universalerben eingesetzt und der Bw. das Rentenlegat letztwillig mit folgender Verfügung zugewendet:

*"An Frau A.L. (Mutter meines Universalerben H.C.L.): Ihr sollen zu Lasten der Verlassenschaft*

*bis zur Volljährigkeit meines Sohnes monatlich S 100.000,00 (hunderttausend) wertgesichert und steuerfrei ausbezahlt werden. Nach Volljährigkeit 50% (die Hälfte)."*

Die Verlassenschaft wurde dem Sohn, der eine bedingte Erbserklärung bereits am x.x abgegeben hatte, erst nach mehrjährigem Rechtsstreit (u.a. um den Umfang der Pflichtteile) mit Beschluss des BG Döbling vom xx.xx eingewantwortet.

Die Bw. legte in den Beilagen zu den jährlichen Einkommensteuererklärungen die Einkünfte aus dem ihr zugewendeten Rentenlegat unter dem Titel „sonstige Einkünfte“ zwar offen, behandelte diese aber als steuerfreie Einkünfte aus einer Unterhaltsrente (gem. § 20 Abs 1 Z 4 EStG), verwies auf das VwGH-Erkenntnis vom 26.1.1999, ZI 98/14/0045 (Anmerk.: Entscheidung zur Rentenbesteuerung) und nahm die Beträge nicht in die Einkommensberechnung in der jeweiligen Jahreserklärung auf.

Es handelt sich um folgende Beträge:

2000 – ATS 1.266.438,00 (inkl. vergüteter ErbSt 277.980,00)

2001 – ATS 1.350.036,00 (inkl. vergüteter ErbSt 277.980,00)

2002 – Euro 99.248,90 (inkl. vergüteter ErbSt 20.201,60)

2003 – Euro 81.227,82

2004 – Euro 82.013,78

2005 – Euro 125.023,40 (inkl. vergüteter ErbSt 40.403,18).

Die Abgabenbehörde erster Instanz führte die Veranlagungen zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 auf Basis der jeweils abgegebenen Einkommensteuererklärung unter Hinzurechnung der jährlichen Einkünfte aus dem Rentenlegat unter dem Titel steuerpflichtige "sonstige Einkünfte" durch. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit dem im Feststellungsverfahren ermittelten Betrag angesetzt.

Die enthaltene Erbschaftsteuer wurde in den entsprechenden Jahren als Sonderausgabe bei Berechnung des zu versteuernden Einkommens in Abzug gebracht.

Bei der Veranlagung des Jahres 2005 wurde die Berücksichtigung der Erbschaftsteuer iHv Euro 40.403,18 als Sonderausgabe bisher nicht vorgenommen.

Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide ergingen für:

- die Jahre 2000, 2001 und 2002 mit Datum 22.2.2005
- das Jahr 2003 mit Datum 27.7.2005
- das Jahr 2004 mit Datum 23.6.2006; ebenso der Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2006
- das Jahr 2005 mit Datum 1.6.2007 (dieser erging vorläufig) sowie ebenso mit Datum 1.6.2007 der Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2007.

Die Einkommensteuer wurde damit in folgender Höhe festgesetzt:

2000 – Euro 61.928,30

2001 – Euro 69.926,82

2002 – Euro 70.688,65

2003 – Euro 88.045,85

2004 – Euro 88.046,90

2005 – Euro 106.699,16

Vorauszahlung 2006 – Euro 95.971,12

Vorauszahlung 2007 – Euro 116.302,08.

Gegen die angeführten Bescheide hat die Bw. rechtzeitig Berufung erhoben und zwar hinsichtlich:

- der Jahre 2000, 2001 und 2002 jeweils mit Schreiben vom 24.3.2005
- des Jahres 2003 mit Schreiben vom 31.8.2005
- des Jahres 2004 und des Vorauszahlungsbescheides 2006 mit Schreiben vom 25.7.2006
- des Jahres 2005 und des Vorauszahlungsbescheides 2007 mit Schreiben vom 4.7.2007.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000, 2001 und 2002 wurden mit Berufungsvorentscheidungen (BVE) der Abgabenbehörde erster Instanz vom 12.5.2005 abgewiesen. In der Begründung wurde auf die an die Bw. zur gleichen Sach- und Rechtslage ergangene Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS), Außenstelle Wien, RV/0016-W/02 ua vom 24.1.2005 betreffend Einkommensteuer 1990 – 1999, verwiesen.

Die Bw. brachte mit Datum 16.6.2005 hinsichtlich der Jahre 2000, 2001 und 2002 rechtzeitig Anträge auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Die weiteren Berufungen zu den angeführten Bescheiden der Jahre 2003 bis 2005 wurden durch die Abgabenbehörde erster Instanz ebenfalls dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

In den Begründungen der einzelnen Berufungen, die sich gegen die Einbeziehung der Rentenzahlungen als "sonstige Einkünfte" in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der jährlichen Einkommensteuer richten, führt die Bw., jeweils nahezu wortident, aus:

Das Finanzamt sehe offenkundig in den monatlichen Zahlungen, die der verstorbene H.P. der Bw. letztwillig zugewendet habe, eine Rente (ein Rentenlegat), welche Bezüge kraft Rentenform "sonstige Einkünfte" und deshalb einkommensteuerpflichtig sein sollen. Dies sei jedoch aus folgenden Gründen unzutreffend.

1. § 29 EStG 1988 unterwerfe in Form einer taxativen Aufzählung (*Doralt*, EStG Kommentar II, Tz 2 zu § 29) bestimmte Einkünfte, die keiner der sonstigen Einkunftsarten zuzuordnen

seien, einer weiteren Einkunftsart, die als "sonstige Einkünfte" bezeichnet werde.

Wie der VwGH etwa im Erkenntnis 90/13/0155 ausgeführt habe, gebe es die Einkunftsart "sonstige Einkünfte" schlechthin nicht und es sei vielmehr erforderlich, dass für die Anwendbarkeit des § 29 EStG 1988 eine der in den vier Ziffern dieser Gesetzesstelle aufgezählte Art der Einkunftserzielung vorliege. In § 29 Z 1 EStG 1988 seien zwar wiederkehrende Bezüge (soweit sie nicht ohnedies zu den Einkünften im Sinne der sechs anderen Einkunftsarten gehörten) angeführt, die Bestimmung besage jedoch Folgendes: "Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 gehören, die

- freiwillig oder
- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder
- .....

geleistet werden, sind nicht steuerpflichtig."

Der dritte Teilstrich sowie der nachfolgende Teil dieser Gesetzesstelle sei für den gegenständlichen Sachverhalt nicht relevant.

Der Gesetzgeber habe somit die Entscheidung getroffen, wiederkehrende Bezüge, die keiner anderen Einkunftsart zuzuordnen seien, ausschließlich und allein im Hinblick auf ihre Rechtsnatur "als wiederkehrende Bezüge" den Einkünften (nämlich den sonstigen Einkünften iSd § 29 EStG 1988) zu unterwerfen. Dies aber nur dann, wenn diese Bezüge nicht freiwillig und auch nicht an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gewährt würden.

2. Im konkreten Fall liege zweifellos ein wiederkehrender Bezug vor, der freiwillig geleistet werde. Herr H.P. habe zu Lebzeiten diese Zuwendung freiwillig gemacht. Gerade der Umstand, dass keine gesetzliche Unterhaltspflicht gegenüber der Bw. vorlag, habe ihn veranlasst, ein derartiges – freiwilliges – Vermächtnis zu verfügen.

Nach geltendem österreichischen Zivilrecht sei der Erbe unbestritten Universalsukzessor des Erblassers. In Bezug auf die gegenständliche Zuwendung seien daher Erblasser und Erbe als eine Person anzusehen. Es wäre nicht nachvollziehbar, eine "Aufspaltung" in einen freiwilligen Zuwender und in einen unfreiwilligen (unfreiwillig an die freiwillige Zuwendung gebundenen) Universalsukzessor des Zuwendenden vorzunehmen und dergestalt zwischen dem Erblasser und dessen Rechtsnachfolger zu differenzieren. In einer im Einkommensteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei hinsichtlich der durch einseitiges Rechtsgeschäft (Legat) getroffenen Anordnung des Herrn H.P. kein Unterschied zu sehen im Vergleich zu einer – hier unterstellten – Erklärung, inhaltlich derer sich der Erblasser zu Lebzeiten freiwillig verpflichtet hätte, diese Leistung beginnend mit seinem Todestag an die Bw. zu zahlen. Die Verlassenschaft nach H.P. sei seit 4.11.1995 dem Alleinerben H.C.L. eingewantwortet. Auch die Einantwortung des Nachlasses an den Sohn der Bw. erfolgte

aufgrund einer – naturgemäß ebenfalls freiwillig – abgegebenen bedingten Erbserklärung. Die Freiwilligkeit einer Leistung iSv § 29 Z 1 EStG 1988 sei nicht nur dann gegeben, wenn sie ohne jede Verpflichtung geleistet werde, sondern auch dann, wenn die Zuwendung auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhe, die verpflichtende Vereinbarung aber freiwillig eingegangen worden sei (*Doralt* aaO, Tz. 106 zu § 20 und Tz. 12 zu § 29). Selbst Unterhaltsleistungen infolge einer Scheidung und gesetzliche Unterhaltsansprüche, die als Nachlassverbindlichkeit auf die Erben übergehen, seien als freiwillig und damit als steuerfrei gem. § 29 Z 1 EStG 1988 anzusehen. Gerade dies sei hier der Fall.

3. Zusammenfassend werde daher festgehalten, dass die Bw. zwar wiederkehrend monatlich einen Betrag, der sich nach Erreichen der Großjährigkeit des Sohnes auf die Hälfte reduziert hat, erhalte, dass es aber denkunmöglich wäre, davon auszugehen, dass Herr H.P. diesen Betrag nicht freiwillig ausgesetzt hätte, die an die Vorgabe gebundene Verlassenschaft diesen Betrag nicht einer Form bezahlte, die juristisch als "freiwillig" anzusprechen sei und dass der Sohn nach erfolgter unbestrittener Maßen freiwillig abgegebener Erbserklärung und nachfolgender Einantwortung aufgrund des im Testament enthaltenen Legats nicht "freiwillig" iSv § 29 Z 1 EStG 1998 an die Bw. leiste. Das Finanzamt hätte den jeweils ausgewiesenen Betrag nicht als „Einkommen“ berücksichtigen dürfen, da diese Zuwendung nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut steuerfrei sei.

Als Beweis wurden die Einvernahme der Bw. sowie im Zuge der Einvernahme vorzulegende Unterlagen genannt.

In den Berufungsschriften betreffend die Jahre 2003, 2004 und 2005 wird weiters angeführt, dass die Bw. ihrem Sohn gegenüber „gesetzlich unterhaltsberechtig“ sei und das „Rentenlegat (nur) der ErbSt unterliege, die gem. § 29 ErbStG vorgeschrieben werde.

Es wurde beantragt, die "sonstigen Einkünfte" jeweils aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden und die Einkommensteuer für die berufsgegenständlichen Jahre neu festzusetzen.

Hinsichtlich der Einkommensteuer des Jahres 2005 wurde beantragt die bisher unberücksichtigt gebliebene Erbschaftsteuer iHv 40.403,18 als Sonderausgabe vom Gesamtbetrag der Einkünfte in Abzug zu bringen. Die Bw. verwies dazu auf die Bestimmung des § 29 ErbStG. Der angeführte Betrag sei im Jahr 2005 durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern vorgeschrieben und bezahlt worden.

Hinsichtlich der Vorauszahlungsbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wurde vorgebracht, dass bei Ausscheiden der „Sonstigen Einkünfte“ aus der Bemessungsgrundlage sich ein niedrigerer Vorauszahlungsbetrag ergeben würde. Die vorgenommene Erhöhung der

Abgabenschuld um 9% sei verfehlt. Die Bw. stehe (nunmehr) im 72. Lebensjahr und beziehe eine ASVG-Pension. Eine Steigerung des zukünftigen Einkommens sei nicht nachvollziehbar und nicht zu erwarten. Es werde daher ausdrücklich der im Vorauszahlungsbescheid festgesetzte Erhöhungsbetrag von 9% als weit überhöht bekämpft. Die Vorauszahlungen wären daher weitaus niedriger anzusetzen; für 2006 mit Euro 45.000,00 und für 2007 mit Euro 25.000,00.

Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde beantragt.

In den Vorlageanträgen, die die Bw. am 16.6.2005 zu den BVE hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2000, 2001 und 2002 eingebracht hat, beanstandet die Bw., dass die abweisend ergangenen BVE, aufgrund des in der Begründung angeführten Verweises auf die Berufungsentscheidung zur Einkommensteuer 1990 – 1999 (RV/0016-W/02 ua vom 24.1.2005, der die gleiche Sach- und Rechtslage zugrunde liege), eine sachliche Auseinandersetzung mit den einschlägigen Problemen und auch eine solche mit verfassungsrechtlichen Aspekten verweigerten.

Die Bw. hielt fest, dass zu der in den BVE genannten Berufungsentscheidung eine Verfassungsgerichtshofbeschwerde, gestützt auf den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, anhängig sei.

Zu diesem Vorbringen wird festgestellt, dass die seitens der Bw. bei den Höchstgerichten angestregten Verfahren gegen die Entscheidung RV/0016-W/02 ua zwischenzeitig abgeschlossen sind.

Der VfGH lehnte mit dem Beschluss vom 26.9.2005, B 364/05-3, die Behandlung der Beschwerde, ohne auf den Wiedereinsetzungsantrag einzugehen, gem. § 19 Abs 3 Z 1 VfGG ab. Mittels Beschluss vom 6.12.2005, B 364/05-5, trat der VfGH die Beschwerde gem. Art 144 Abs 3 B-VG iVm § 87 Abs 3 VfGG dem VwGH zur Entscheidung ab.

Der VwGH entschied mit Beschluss vom 22.3.2006 über den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Erhebung der Beschwerde gegen den Bescheid des UFS, Außenstelle Wien, vom 24.1.2005, Zlen RV/0016-W/02 ua, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1990 – 1999. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde damit abgewiesen; die Beschwerde zurückgewiesen.

Der Vollständigkeit halber wird angeführt, dass schon vor der angeführten Berufungsentscheidung des UFS durch die damals als Berufungsbehörde zuständige Finanzlandesdirektion hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1990 am 28. Juli 1994 eine abweisende Entscheidung ergangen war. Der VwGH hob diese Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 1990 mit Erkenntnis vom 18. Juli 2001, Zl. 95/13/0050, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Die belangte Behörde hatte damals

der Frage ob die Verlassenschaft eingantwortet wurde oder nicht keine Bedeutung beigemessen und so die Rechtslage verkannt.

Mit der u.a. dazu am 24.1.2005 ergangenen, zwischenzeitig rechtskräftigen, Berufungsentscheidung des UFS, Gz. RV/0016-W/02 ua, wurde über die Einkommensteuer sowohl des Jahres 1990 als auch der Jahre 1991 – 1999 abgesprochen. Das Rentenlegat wurde den „sonstigen Einkünften“ zugeordnet und gem. § 29 Abs. 1 EStG 1988 der Einkommensteuer unterzogen.

Die Vorladungen zur im gegenständlichen Verfahren beantragten mündlichen Berufungsverhandlung ergingen mit Schreiben vom 5. Juli 2007 an die Bw., deren steuerliche Vertretung sowie die Amtspartei. Gleichzeitig mit der Vorladung erging an die Bw. das Ersuchen etwaige noch vorzulegende Unterlagen (in den Berufungsschriften unter „Beweis“ erwähnt) vor dem Verhandlungstermin, bis zum 8. August 2007, beizubringen. Die Rückscheine vom 9. und 10. Juli 2007 über die Zustellung der Vorladungen liegen vor.

Mit Fax vom 21. August 2007 gab die Bw. bekannt: *„In den Berufungen war vorgesehen, in der Berufungsverhandlung konkrete Auflistungen, wieviel an Steuer insgesamt gezahlt wurde, vorzulegen. Anstelle des höchst arbeitsaufwändigen, viele Jahre zurückgehenden Zahlenmaterials wird eine Modellrechnung vorgelegt, die die Exzessivität der Besteuerung erweist.*

*Rente 100*

*max. Erbschaftsteuer -60*

*Zwischensumme 40*

*abzgl. 50% ESt -20*

*Nettoeinkommen nach Steuern 20.*

*Dass 20% unter dem Strich verbleiben sollen, erweist schlagend die Unrichtigkeit der von der ersten Instanz vertretenen Rechtsansicht (für Zeiten, in denen noch der Spitzensteuersatz 62% betrug, wären es überhaupt nur 15,2%). Seit dem Kippen der Unterhaltsrenten durch den VwGH (26.1.1999, 98/14/0045), spätestens seit dem Steuerreformgesetz 2000, sollte die Steuerfreiheit von Rentenlegaten eindeutig feststehen. Zur Steuerneutralität von Rentenlegaten siehe Doralt, SWK 1999, S 458 (S 419).“*

Zu Beginn der am 11. September 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde die Bw. durch ihren Vertreter aufgrund der Folgen einer Knieoperation von der Teilnahme an der Verhandlung entschuldigt.

Nach Vortrag des Sachverhaltes durch die Referentin wurde, auf Wunsch des Vertreters der Bw., ergänzend in der Niederschrift festgehalten, dass die seinerzeitige Entscheidung der FLD



aus dem Juli 1994 durch den VwGH wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben wurde. Der Vertreter der Bw. brachte vor, dass betreffend der Jahre 1990 bis 1999 durch die Haftpflichtversicherung des steuerlichen Vertreters die Haftung dem Grunde nach anerkannt wurde und weiters dass nach heutigem Verständnis eine Lebensgefährtin unterhaltsberechtig ist.

Das bisherige Vorbringen in den Berufungen wurde beibehalten. Es wurde ersucht den Berufungen Folge zu geben.

Die Vertreterin der Amtspartei hielt fest, dass ein Rentenlegat als steuerpflichtiger Bezug zu behandeln sei. Hinsichtlich des Jahres 2005 stehe der Anrechnung der Erbschaftsteuer nichts entgegen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Einkommensteuer der Jahre 2000 - 2005**

Gem der Bestimmung des **§ 29 EStG 1988** sind „Sonstige Einkünfte“ nur:

1. 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 (§ 108 b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, ..... sind nicht steuerpflichtig.

Werden die wiederkehrenden Bezüge als 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 Beginnes der Leistung der wiederkehrenden Bezüge zu ermitteln. Stellt ein aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung dar, sind die Renten oder dauernde 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.

2. ....

Folgender unstrittige Sachverhalt ist für die Berufungsentscheidung maßgeblich:

Die Bw. war Lebensgefährtin des am xxx verstorbenen H.P.. Dieser hat testamentarisch den gemeinsamen, 1971 geborenen, Sohn, H.C.L., als Universalerben eingesetzt und der Bw. ein Rentenlegat letztwillig mit folgender Verfügung zugewendet:

*"An Frau A.L. (Mutter meines Universalerben H.C.L.): Ihr sollen zu Lasten der Verlassenschaft bis zur Volljährigkeit meines Sohnes monatlich S 100.000,00 (hunderttausend) wertgesichert und steuerfrei ausbezahlt werden. Nach Volljährigkeit 50% (die Hälfte)."*

Die bedingte Erbserklärung wurde durch den Sohn am x.x abgegeben. Die Verlassenschaft wurde diesem nach mehrjährigem Rechtsstreit mit Beschluss des BG Döbling vom xx.xx eingewantwortet.

Seit – zumindest – dem Jahr 1983 wurden der Bw. regelmäßig die testamentarisch zugedachten Rentenbeträge ausbezahlt, wobei auch die auf die Rente entfallende Erbschaftsteuer durch den Rentenzahler (ihren Sohn) vergütet wurde bzw. wird.

Auf Grundlage des angeführten Sachverhaltes, jedoch hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 1990 – 1999, liegt eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vor. Mit dieser zu Gz. RV/0016-W/02 ua getroffenen Entscheidung wurde das der Bw. zugedachte Rentenlegat als steuerpflichtige sonstige Rente beurteilt. Die jährliche Einkommensteuer wurde entsprechend festgesetzt; die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Die in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen, d.s. die Jahre 2000 bis 2005, geleisteten Zuwendungen wurden jeweils in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen der Bw. angeführt, aber als „Unterhaltsrente (steuerfrei gem. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG)“ bezeichnet und, mit Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.1.1999, Zl. 98/14/0045, als steuerfreie freiwillig geleistete Zuwendung nicht in die Erklärungen aufgenommen. Die der Bw. gem. § 29 ErbStG aus dem Titel der Rente vorgeschriebene (und vergütete) Erbschaftsteuer wurde gem. § 18 EStG, ausgenommen für das Jahr 2005, als Sonderausgabe in Abzug gebracht.

Die Bw. argumentiert in den hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2005 eingebrachten Berufungsschriften unter Verweis auf die Bestimmung des § 29 EStG 1988 gegen die Festsetzung der Einkommensteuer. Es lägen zwar wiederkehrende Bezüge vor, jedoch werden diese freiwillig geleistet, sodass dadurch keine Steuerpflicht ausgelöst werde.

Die Argumente der Bw. gegen die Steuerpflicht erweisen sich widersprüchlich, da sie einerseits von einer Unterhaltsrente iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 ausgeht und andererseits

aber auch auf die Steuerfreiheit der Zuwendungen aufgrund der Freiwilligkeit der Leistung iVm § 29 EStG verweist.

Wenn die Bw. zuerst vermeint es läge eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrente iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vor, so ist dazu festzuhalten, dass darunter freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen zu verstehen sind.

Die Bw. war Lebensgefährtin des Erblassers, H.P.. Als Lebensgefährtin bestand kein gesetzlicher Anspruch auf Unterhalt gegenüber dem Erblasser. Die Bw. selbst führt dieses Faktum in sämtlichen Berufungsschriften (jeweils Seite 5 unter Punkt 2.) an : „*Gerade der Umstand, dass keine gesetzliche Unterhaltspflicht mir gegenüber vorliegt, ...*“.

Selbst wenn, wie in der am 11.9.2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung vorgebracht wurde, „nach heutigem Verständnis“ eine Unterhaltsberechtigung einer Lebensgefährtin im Bereich des Möglichen läge, ist daraus für die Beurteilung des Sachverhaltes im Jahr 1980 (Todesjahr des Erblassers) nichts zu gewinnen.

Hinsichtlich eines möglichen gesetzlichen Unterhaltsanspruches gegenüber dem leistenden Sohn, H.C.L. wird auf die Bestimmung des § 143 ABGB verwiesen. Demnach schuldet das Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten. Weiters mindert sich der Unterhaltsanspruch insoweit, als die Einbeziehung eigenen Vermögens zumutbar ist. Dafür, dass die Bw. nicht imstande gewesen wäre sich selbst zu erhalten, liegen weder Anhaltspunkte vor, noch wurde in diese Richtung argumentiert. In Anbetracht der gegebenen Vermögens- und Einkommensverhältnisse der Bw. ist von keinem Fehlen der eigenen Erhaltungsmöglichkeit auszugehen. Da die erforderlichen Voraussetzungen für eine Unterhaltsrente nicht gegeben sind, sind die Zuwendungen bei der Bw. schon aus diesem Grund nicht als steuerlich unbeachtlich zu beurteilen.

In den Berufungsschriften bringt die Bw. weiters vor, dass es sich bei den Zuwendungen um freiwillig geleistete Zahlungen handle und daher gem. § 29 Z 1 2. Satz EStG 1988 nicht steuerpflichtige, wiederkehrende Bezüge vorlägen.

Dass die Freiwilligkeit der Leistung gegeben sei, begründet die Bw. damit, dass sie auf einer verpflichtenden, aber durch den Erblasser H.P. freiwillig eingegangenen, Vereinbarung beruhe. Diese habe darin bestanden durch das Vermächtnis das Fehlen der gesetzlichen Unterhaltspflicht gegenüber der Lebensgefährtin und Mutter seines Sohnes, der Bw., auszugleichen. In der Folge sei diese Verpflichtung auf den Erben (nach dessen freiwillig abgegebener Erbserklärung) H.C.L. übergegangen und dieser leiste aufgrund des im Testament enthaltenen Legats freiwillig. Nach geltendem österreichischen Zivilrecht sei der

Erbe unbestritten Universalsukzessor des Erblassers. Daher seien auch hier Erblasser und Erbe als eine Person anzusehen und eine „Aufspaltung“ in einen freiwilligen Zuwender und in einen unfreiwilligen Universalsukzessor des Zuwendenden sei nicht nachvollziehbar.

Grundsätzlich, aber auch im Hinblick auf die Voraussetzungen für die Gültigkeit einer Willenserklärung des Erblassers (§ 565 ABGB), kann wohl davon ausgegangen werden, dass letztwillige Verfügungen, wozu das gegenständliche Rentenlegat zählt, durch den Erblasser freiwillig zugewendet werden.

Nach der klaren und eindeutigen im Testament enthaltenen Bestimmung:

*"An Frau A.L. (Mutter meines Universalerben H.C.L.): Ihr sollen zu Lasten der Verlassenschaft bis zur Volljährigkeit meines Sohnes monatlich S 100.000,00 (hunderttausend) wertgesichert und steuerfrei ausbezahlt werden. Nach Volljährigkeit 50% (die Hälfte)."*

hat der Erblasser H.P. zugunsten der Bw.; als Mutter seines Sohnes, ein Legat verfügt.

Welches Motiv dieser Verfügung zugrunde lag und ob bzw. inwieweit der Erblasser damit die Absicht hatte einen nicht bestehenden gesetzlichen Unterhaltsanspruch auszugleichen, geht aus daraus nicht hervor. Für die weitere (steuer-)rechtliche Beurteilung ist das Motiv des Erblassers unmaßgeblich.

Nach der gesetzlichen Bestimmung des § 547 ABGB folgt der Erbe dem Erblasser in die vermögenswerten, vererblichen Rechte und Pflichten nach, d.h. er tritt die Gesamtrechtsnachfolge an. Der Rechtsakt dazu ist die Einantwortung im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens. Nach § 548 ABGB übernimmt der Erbe nach Einantwortung die, zunächst gegenüber dem Nachlass, bestehenden Erblässerschulden, „*Verbindlichkeiten, die der Erblasser aus seinem Vermögen zu leisten gehabt hätte*,..“.

Im gegenständlichen Fall liegt ein Vermächtnis (Legat) vor, das keine bestehende Erblässerschuld darstellt. Ein Vermächtnis ist von der Erbseinsetzung streng zu unterscheiden. Das Vermächtnis (§ 535 ABGB) ist eine letztwillige Verfügung, eine Zuwendung von Todes wegen an den Vermächtnisnehmer (Legatar), die nicht Erbseinsetzung ist. Gem. § 684 ABGB erwirbt der Legatar in der Regel gleich nach dem Tod des Erblassers einen schuldrechtlichen Anspruch auf das Vermächtnis. Vermächtnisse zählen zu den Erbgangsschulden; sie fallen erst mit dem Erbgang an und treffen bis zur Einantwortung den Nachlass, danach den Erben.

Die der Bw. durch den Erblasser verfügte Zuwendung (das Legat) zählt nicht zu den Erblässerschulden, d.h. nicht zu vererblichen Pflichten. Durch das Vermächtnis wurde der Bw. ein obligatorischer Anspruch auf einen Geldbetrag vermacht.

Auch wenn der Erblasser das Legat wohl unzweifelhaft freiwillig verfügt hat, ist daraus für die Feststellung der aus steuerrechtlicher Sicht iSd § 29 EStG 1988 erforderlichen Freiwilligkeit der Leistung des Nachlasses bzw. des Erben, H.C.L., an die Bw. nichts zu gewinnen. Aus der

freiwilligen Verfügung des Vermächtnisses ist nicht auf die freiwillige Leistung der Zahlungen durch den Erben zu schließen.

Die Verpflichtung zur Erfüllung des Vermächtnisses trifft sowohl den Erben als auch – vor Einantwortung – den Nachlass. Wird das Vermächtnis durch den Nachlass erfüllt, erhält der Erbe im Zuge der Einantwortung, den um den Wert des Vermächtnisses geminderten Nachlass. Ist die Erfüllung noch nicht erfolgt, so trifft den Erben diese Verpflichtung aufgrund der Annahme der Erbschaft. Der Erbe kann die Erbschaft nicht ohne gleichzeitige Verpflichtung zur Erfüllung der Legate annehmen. Der Legatar kann die Erfüllung des Legates aufgrund seines schuldrechtlichen Anspruches ab dessen Fälligkeit fordern, unabhängig davon, ob die Einantwortung erfolgt ist.

Ebenso hat der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung zur Thematik der Besteuerung von Rentenlegaten in mehreren Erkenntnissen ausgeführt. Bei letztwillig vermachten Rentenbezügen trifft den Erben die Verpflichtung zur Rentenzahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft. Die Frage hinsichtlich der Steuerpflicht von wiederkehrenden Bezügen aus einem Rentenlegat hat der VwGH dahingehend beantwortet, dass der zuwendende Erbe diese Leistung nicht freiwillig, sondern eben aufgrund der Annahme der Erbschaft, somit in Erfüllung einer gesetzlichen Pflicht, erbringt (vgl. dazu Erkenntnisse vom 15.3.1988, 87/14/0194; 15.1.1991, 90/14/0204).

Somit liegt auch im gegenständlichen Fall keine Freiwilligkeit der Leistungen aus dem Rentenlegat vor, sondern resultieren die Zahlungen aus der gesetzlichen Verpflichtung zur Erfüllung des Vermächtnisses. Die Befreiungsbestimmung des § 29 Z 1 2. Satz EStG 1988 kommt daher nicht zur Anwendung.

Auch in dem bereits gegenüber der Bw. zum gleichen Sachverhalt, jedoch hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides des Jahres 1990, ergangenen Erkenntnis vom 18.7.2001, 95/13/0050 bestätigte der VwGH unter Verweis auf frühere Entscheidungen diese Rechtsansicht. Die Steuerpflicht des Rentenlegates wurde darin durch den VwGH nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Die aufhebende Entscheidung beruhte darauf, dass die belangte Behörde damals der (Vor)Frage, ob die Verlassenschaft schon eingewantwortet und damit die Annahme der Erbschaft gegeben war, keine Bedeutung beigemessen hatte. Ab der Einantwortung sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Zuwendungen aufgrund eines Rentenlegates steuerpflichtig.

Die Bw. argumentiert weiters hinsichtlich der Steuerfreiheit des Rentenlegates unter Bezug auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.1.1999, 98/14/0045 mit der geänderten Rechtsprechung zur Besteuerung von Versorgungsrenten sowie mit dem Beitrag von *Doralt*,

Rentenlegate – nunmehr steuerfrei, SWK 21/1999 S 458.

Bei dem angeführten Erkenntnis handelt es sich um die erste einschlägige Entscheidung zum EStG 1988. Darin wurde die Rechtslage so klargestellt, dass die Rententypen auf die im Gesetz vorgesehenen Alternativen reduziert wurden und die Abzugsfähigkeit von sogenannten außerbetrieblichen Versorgungsrenten als Sonderausgaben verneint wurde. Mit dem SteuerreformG 2000 hat der Gesetzgeber diese Rechtsprechung im Bereich der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gesetzlich nachvollzogen. Der Typus der sogenannten Versorgungsrente wurde ausdrücklich nur für den Bereich der Betriebsübertragung gesetzlich verankert. Werden Einzelwirtschaftsgüter gegen Rente übertragen, kann daher nur entweder eine Gegenleistungs- oder eine Unterhaltsrente vorliegen. Für weitere Rentenkategorien ist im Bereich der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (somit auch für Versorgungsrenten) kein Raum (vgl. dazu Erkenntnisse vom 28.1.2005, 2000/15/0045; 24.2.2005, 2004/15/0157).

Wiederkehrende Zahlungen, die nicht im Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern stehen, zählen zu den sonstigen Einkünften iSd § 29 Z 1 EStG und unterliegen der Steuerpflicht. Diese Beurteilung findet auch in der Literatur ihren Niederschlag: z.B. *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 29 Tz 10, Tz 31 sowie *Doralt/Renner* EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 61.

Im berufungsgegenständlichen Fall handelt es sich um keine Versorgungsrente iSd geänderten gesetzlichen Bestimmung. Die Rente wurde nicht im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder von Einzelwirtschaftsgütern zugewendet. Es liegt ein letztwillig verfügbares Rentenlegat vor.

Die durch den VwGH im Hinblick auf die Nichtabzugsfähigkeit bzw. Nichtsteuerbarkeit von Versorgungsrenten neu entwickelte Rechtsprechung (VwGH 26.1.1999, 98/14/0045) ist somit schon aus diesem Grund nicht anzuwenden. Gegen die Anwendung dieser Rechtsprechung im vorliegenden Fall spricht auch, dass der VwGH selbst in dem später ergangenen Erkenntnis zur Steuerpflicht eines Rentenlegates (VwGH 18.7.2001, 95/13/0050) keinen Bezug auf die neu entwickelte Rechtsprechung nimmt und die Rechtsansicht beibehalten wurde, dass bei letztwillig vermachten Rentenbezügen den Erben eine Verpflichtung zur Rentenzahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft treffe. Mangels Freiwilligkeit der Zuwendung ist daher die Steuerpflicht des Legates gegeben (s. dazu auch *Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>4</sup>, Tz. 942).

In den Berufungsschriften wurde weiters unter dem Punkt „Beweis“ jeweils angeführt: die Einvernahme der Bw. sowie die Vorlage von Unterlagen im Zuge der Einvernahme. Ein Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotene Einvernahme hätten erwiesen werden sollen, wurde nicht genannt. Mit der Vorladung vom 5.7.2007 zur Berufungsverhandlung wurde die Bw. ersucht eventuell noch vorzulegende Unterlagen vor dem Verhandlungstermin beizubringen.

Als Antwort darauf gab die Bw. mittels Fax vom 21.8.2007 bekannt, dass in den Berufungen vorgesehen war in der Berufungsverhandlung konkrete Auflistungen, wieviel „an Steuer insgesamt“ gezahlt wurde, vorzulegen. Anstelle des höchst aufwändigen, viele Jahre zurückgehenden Zahlenmaterials wurde eine Modellrechnung vorgelegt, die die Exzessivität der Besteuerung erweisen sollte.

Der Modellrechnung legte die Bw. einen Rentenwert von 100 zu Grunde. Die maximale Erbschaftsteuer davon sei 60. Unter Anwendung des Einkommensteuersatzes von 50% auf den um die Erbschaftsteuer bereits geminderten Betrag ergebe sich ein Nettoeinkommen nach Steuern von 20. Dass lediglich 20% „unter dem Strich“ verbleiben sollen, erweise nach Ansicht der Bw. schlagend die Unrichtigkeit der von der ersten Instanz vertretenen Rechtsansicht. Nach Ansicht der Bw. sollte seit dem Kippen der Unterhaltsrenten durch den VfGH (26.1.1999, 98/14/0045), spätestens seit dem Steuerreformgesetz 2000, die Steuerfreiheit von Rentenlegaten eindeutig feststehen.

Nach hL und Rechtsprechung besteht für die Erbschaftsteuer keine Ausschließlichkeit, sodass ein unter diese Abgabe fallender Vermögenserwerb gleichzeitig auch Gegenstand der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz sein kann. Den genannten Abgaben liegen völlig unabhängige Vorgänge zugrunde und sind diese Abgaben unabhängig voneinander zu erheben. Gegenstand der Einkommensteuer sind erzielte Reinerträge, die Erbschaftsteuer nimmt auf die Vermögensbereicherung Bezug (vgl. VfGH 14.6.1997, B 184/96, B 324/96). Wie weiters der VfGH in seinem Beschluss vom 30.11.2004, B 157/04 festgestellt hat, bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Erhebung von Einkommensteuer neben der Erbschaftsteuer, zumal § 29 ErbStG die Besteuerung von Renten nach dem Jahresbetrag zulässt und diesfalls die Erbschaftsteuer als Sonderausgabe abgezogen werden kann.

Die im Fall der Bw. erfolgten Steuerfestsetzungen basieren auf der gesetzmäßigen Erhebung der Einkommensteuer neben der Erbschaftsteuer.

Auf das in Rede stehende Rentenlegat wird die hinsichtlich der Steuerentrichtung erleichternde Bestimmung des § 29 Abs. 1 ErbStG angewendet. Demnach kann die Steuer im gleichen Schritt mit dem Empfang der Jahresleistungen entrichtet werden. Nach der getroffenen Wahl der Bw. wird die Erbschaftsteuer statt vom Kapitalwert jährlich im voraus vom Jahreswert entrichtet. Bei dem maßgeblichen Bescheid handelt es sich um einen Dauerbescheid aufgrund dessen die Jahresversteuerung ein für allemal unter Angabe einer besonderen Fälligkeit festgesetzt wird. Die jährliche Erbschaftsteuer beträgt im Fall der Bw. Euro 20.201,59 (ATS 277.980,00), das entspricht einem Steuersatz von 46,33%.

Bei Bemessung und Festsetzung der jährlichen Einkommensteuer der Bw. wird die entrichtete Erbschaftsteuer als Sonderausgabe gem. § 18 EStG in Abzug gebracht.

Eine, wie von der Bw. behauptet, exzessive Besteuerung kann somit im vorliegenden Sachverhalt nicht gesehen werden. Eine vermeintliche Verfassungswidrigkeit bzw. verfassungswidrige Anwendung der Gesetze wäre durch den VfGH wahrzunehmen.

Wie schon oben im Detail ausgeführt wurde, stellen die der Bw. gewährten Bezüge aus dem Rentenlegat weder freiwillige Leistungen des Erben H.C.L., noch Leistungen an eine gesetzlich unterhaltsberechtigten Person dar. Die Zuwendung der gegenständlichen Rente beruht auf dem besonderen Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft.

Die Befreiungsbestimmung des § 29 Abs. 1 EStG 1988 ist daher nicht anzuwenden. Es liegen vielmehr sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen vor, die auch nicht im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder von Wirtschaftsgütern stehen. Daher ist diesbezüglich auch die Neubeurteilung der Renten und Versorgungsrenten nach dem StRefG 2000 nicht anzuwenden.

Das der Bw. zugewendete Rentenlegat ist, in allen berufsgegenständlichen Jahren, d.h. die Jahre 2000 – 2005, als wiederkehrender Bezug iSd § 29 Abs. 1 EStG 1988 steuerpflichtig und jeweils der Einkommensteuer zu unterziehen. In diesem Fall werden beim Leistenden keine freiwilligen Zuwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 4 begründet, sondern als Sonderausgabe abzugsfähige Zahlungen.

### **Einkommensteuer für das Jahr 2005 – Antrag auf Berücksichtigung der Erbschaftsteuer als Sonderausgabe gem. § 18 EStG 1988**

Für die Jahre 2003 und 2004 wurde der Bw. Erbschaftsteuer iHv Euro 40.403,18 im Jahr 2005 vorgeschrieben und durch diese entrichtet. Bei Durchführung der Veranlagung und Ermittlung der Bemessungsgrundlage für das Jahr 2005 wurde der Betrag nicht als Sonderausgabe berücksichtigt.

Wird die Erbschaftsteuer gem. § 29 ErbStG bemessen, was im Fall der Bw. gegeben ist, ist der entrichtete Betrag bei Bemessung der Einkommensteuer iS einer dauernden Last als Sonderausgabe abzugsfähig.

Dem Antrag der Bw. auf Berücksichtigung der Erbschaftsteuer wird daher stattgegeben.

### **Vorauszahlungsbescheide für das Jahr 2006 bzw. 2007**

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 wird die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr von der Einkommensteuerschuld des letztveranlagten Kalenderjahres abzüglich der einbehaltenen Beträge iSd § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 berechnet. Der Vorauszahlungsbescheid leitet sich vom Einkommensteuerbescheid ab. Die im Einkommensteuerbescheid festgesetzte Abgabenschuld ist für die Berechnung der Vorauszahlung um 4% zu erhöhen. Erfolgt die Veranlagung nicht



im folgenden Kalenderjahr, sondern erst später, so ist eine weitere Erhöhung um 5% für jedes weitere Jahr vorgesehen.

Für die beeinspruchten Vorauszahlungsbescheide sind die Veranlagungen der Jahre 2004 bzw. 2005 maßgeblich. Die Veranlagung für 2004 erfolgte im Jahr 2006 und für 2005 im Jahr 2007, sodass jeweils insgesamt eine Erhöhung um 9% erfolgt ist. Diesen Prozentsatz hält die Bw. für verfehlt und verweist darauf, dass sie lediglich eine ASVG-Pension beziehe, die keine künftige Steigerung ihres Einkommens erwarten ließe.

Die Anwendung und Berechnung dieses Prozentsatzes beruht auf der klaren gesetzlichen Vorgabe der Bestimmung des § 45 Abs. 1 EStG 1988. Demnach ist die Ermittlung des Prozentsatzes lediglich vom Zeitraum abhängig, der zwischen veranlagtem Jahr und Jahr der Durchführung der Veranlagung liegt. Dass die Bw. eine sich wenig ändernde ASVG-Pension bezieht, ist für den Zuschlagssatz nicht entscheidend. Es wird dazu angemerkt, dass sich das Einkommen der Bw. aus Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, Einkünften aus Gewerbebetrieb, Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und den sonstigen Einkünften zusammensetzt. Eine Veränderung / Steigerung des zukünftigen Einkommens scheint unter diesem Aspekt aber auch nicht undenkbar.

Aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Vorgabe und im Hinblick auf den Vorrang des Legalitätsprinzips verbleibt der Behörde für eine Änderung des Zuschlagssatzes kein Spielraum. Etwaige verfassungsrechtliche Bedenken wären durch den VfGH zu prüfen.

Der weitere Einwand der Bw. bezieht sich auf die, nach ihrer Ansicht, fälschlicherweise erfolgte Subsumierung des Rentenlegates unter steuerpflichtige „Sonstige Einkünfte“ iSd § 29 Abs. 1 EStG.

Damit richtet sich aber der Einwand gegen eine Feststellung, die die Einkommensteuerbescheide betrifft, welche wiederum die Grundlage für die Berechnung der Vorauszahlungen bilden. Werden solche Einwendungen in der Berufung gegen den abgeleiteten Bescheid, d.h. Vorauszahlungsbescheid vorgebracht, so ist diese gem. § 252 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen.

Für den Vorauszahlungsbescheid des Jahres 2007 tritt aber insofern eine Änderung ein, als der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, infolge Berücksichtigung der Erbschaftsteuer als Sonderausgabe, abgeändert wird.

Durch die Neuberechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 ändert sich somit die für den Vorauszahlungsbescheid 2007 maßgebliche Abgabenschuld, sodass auch die Vorauszahlungen neu festzusetzen sind.

Die maßgebliche Abgabenschuld iHv Euro 86.154,35 wird um 9% erhöht. Daraus ergeben sich Vorauszahlungen für 2007 von Euro 93.908,24.

Die Berufungsentscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. September 2007