



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., P, vom 7. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 1. März 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlung für 2006 und Folgejahre wird teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Höhe und der Grundlagen für die Festsetzung der Vorauszahlungen ergibt sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2006 keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt neben Pensionseinkünften seit Oktober 2001 auch eine Witwenrente der WSHoldingAG (WS Holding AG).

Das Finanzamt subsumierte die gg. Rente unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und führte dazu begründend aus, dass dieser Rentenanspruch auf einer seinerzeitigen Vereinbarung zwischen den WS (WS) und Dr. KK, der als Anwalt für die WS tätig war, beruhe. Nach dessen Tod sei dieser Rentenanspruch auf seine Witwe, die Bw., übergegangen. Diese

Einkünfte seien auch beim Rechtsnachfolger als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu qualifizieren. Abschließend wurde vom Finanzamt auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 20.5.2003, RV/1391-W/02, verwiesen.

Die gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Qualifikation der gg. Zahlungen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Die Bw. bringt vor, dass sie seit Oktober 2001 von den WS eine Witwenpension beziehe, und zwar zwölf mal jährlich als laufender Bezug und zwei mal (im Juni und im Dezember) als Sonderzahlung.

Die vom Finanzamt zitierte Entscheidung des UFS vom 20.5.2003 sei in ihrem Fall nicht anzuwenden.

Der Umstand, dass sie eine Witwenpension von den WS, für die ihr verstorbener Gatte als Rechtsanwalt tätig war, beziehe, sei kein Grund, dieses Pensionseinkommen den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen. Dies widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, da auch das Pensionseinkommen jener Witwen, deren verstorbener Ehegatte z.B. in der Land- und Forstwirtschaft oder einem Gewerbebetrieb selbständig tätig war, nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit bewertet würden.

Bekanntlich habe auch die Rechtsanwaltskammer eine Gesetzesänderung erwirkt, indem die Pensionsbezüge von Rechtsanwälten steuerlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit behandelt werden.

Die Bw. beantragte die Einstufung des Pensionseinkommens von den WS als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und die Besteuerung der beiden Sonderzahlungen mit dem festen Steuersatz.

In der gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2006 und Folgejahre eingebrachten Berufung führt die Bw. aus, dass ihr Pensionseinkommen nicht um 9% gestiegen sei.

Die Vorschreibung einer Vorauszahlung widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz mit dem Personenkreis der Dienstnehmer, die zur Abgabe einer Arbeitnehmerveranlagung aufgefordert werden, wenn Bezüge von zwei oder mehreren Arbeitgebern zugeflossen sind. Für diesen Personenkreis werde kein Vorauszahlungsbescheid erlassen.

Die Bw. beantragte die Herabsetzung der Vorauszahlungen auf € 23.600,--, eventuell Streichung zur Gänze.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 13. März 2006 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006 und Folgejahre mit € 23.600,-- festgesetzt.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid wiederholte die Bw. das Berufungsvorbringen, dass die Vorschreibung einer Einkommensteuer-Vorauszahlung dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche, weil ein Arbeitnehmer mit zwei oder mehreren Bezügen keine Vorauszahlungen zu entrichten habe.

In dem vom Finanzamt in der Begründung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide angeführten Bescheid vom 20.5.2003, GZ RV/1391-W/02, hat der UFS hinsichtlich der Frage, welcher Einkunftsart die dem verstorbenen Ehegatten der Bw. zugeflossene "Eigenrente" der WS zuzuordnen ist, entschieden, dass diese Zahlungen Einkünfte iSd § 32 Z 2, 1. Teilstrich EStG 1988 darstellen. Die Entscheidung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass der Vereinbarung zwischen dem Rechtsanwalt und den WS nach steuerlichen Gesichtspunkten kein Dienstverhältnis zugrunde gelegen ist, zumal hinsichtlich der zugeflossenen Einkünfte kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde, der Rechtsanwalt nicht ASVG-pflichtversichert war, für ihn überdies ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko bestanden hat und darüber hinaus keine aktenkundigen, anderen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn sprechenden Umstände erkennbar waren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der WS Holding AG ausbezahlte Witwenrente den nichtselbständigen Einkünften oder den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen ist.

Der Rechtsanspruch der strittigen Zahlungen beruht auf einem zwischen den WS als Rechtsvorgängerin der WS Holding AG und dem am 27. September 2001 verstorbenen Ehegatten der Bw.; Dr. KK, betreffend die rechtsanwaltliche Vertretung der WS abgeschlossenen, mit Beschluss des Gemeinderatsausschusses für die städtischen Unternehmungen vom 28.6.1974 genehmigten, Übereinkommen.

Gem. § 8 dieses Übereinkommens *verpflichten sich die WS im Falle der Beendigung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit des Dr. KK für die WS oder deren Rechtsnachfolger im vorhinein zu Rentenleistungen nach Maßgabe der nachfolgend genannten Bestimmungen.*

Nach Absatz 3 dieser Bestimmung *erhält nach dem Ableben des Rechtsanwaltes dessen Witwe, die mit ihm im Zeitpunkt des Ablebens im gemeinsamen Haushalt und aufrechter Ehe gelebt hat, wenn die Eheschließung spätestens während der Ausübung der Rechtsanwaltschaft unter Vertretung der WS auf Grund dieses Vertrages erfolgt ist, eine Witwenrente auf Lebensdauer, im Falle der Wiederverhehelichung jedoch nur bis zum Zeitpunkt der Wiederberehelichung. Ein Anspruch auf Witwenrente besteht nicht, wenn der Rechtsanwalt bei Lebzeiten den Anspruch auf Eigenrente verloren hat oder wenn die Witwe wegen eines Verbrechens strafrechtlich rechtskräftig verurteilt wird.*

Nach Absatz 4 *beträgt das Ausmaß der Witwenrente 60% der jeweils dem Rechtsanwalt zukommenden Eigenrente, auf die er im Zeitpunkt seines Ablebens Anspruch besaß oder die er bereits tatsächlich bezog.*

Auf das Ausmaß der Witwenrente findet die Bestimmung des Punktes 2 über die Änderung sinngemäß Anwendung.

Der 2. Satz des § 8 Absatz 3 dieses Übereinkommens wurde in der Folge mit Wirkung vom 1. Juli 1976 dahingehend geändert, dass *ein Anspruch auf Witwenrente nicht besteht, wenn der Rechtsanwalt bei Lebzeiten den Anspruch auf Eigenrente verloren hat oder wenn die Witwe wegen einer oder mehrerer mit Vorsatz begangener strafbarer Handlungen zu einer mehr als einjährigen Freiheitsstrafe verurteilt wird.*

Gem. § 32 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus

- einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen)
- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder
- einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,

und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger.

Die nachträglichen Einkünfte bilden beim Rechtsnachfolger Einkünfte der Einkunftsart, die auch für den Erblasser maßgebend gewesen wäre (Doralt, EStG4, Tz 98 zu § 32 und die darin angeführten Nachweise).

Unstrittig ist, dass die Bw. auf Grund des zwischen ihrem verstorbenen Ehegatten und den WS abgeschlossenen Übereinkommens, welches im Falle der Beendigung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit des Ehegatten der Bw. eine lebenslängliche Eigenrente des Rechtsanwaltes und für den Todesfall des Rechtsanwaltes einen Pensionsanspruch der Witwe vorsah, Anspruch auf die Ausbezahlung einer Witwenpension hat; wobei ein Anspruch auf Witwenrente nicht besteht, wenn der Rechtsanwalt bei Lebzeiten den Anspruch auf Eigenrente verloren hat. Das bedeutet, dass der Pensionsanspruch des Rechtsanwaltes Voraussetzung für die Zuerkennung einer Witwenrente an die Bw. war und dieser Pensionsanspruch nach dessen Tod auf die Bw. als seine Rechtsnachfolgerin übergegangen ist.

Wie in der Berufungsentscheidung des UFS vom 20.5.2003, GZ RV/1391-W/02, RV/2395-W/02, zutreffend ausgeführt wurde, waren die Rentenzahlungen des verstorbenen Ehegatten

der Bw. als Einkünfte aus einer ehemaligen selbständigen Tätigkeit iSd § 32 Z 2, 1. Teilstrich EStG 1988 zu qualifizieren.

Dem Einwand der Bw., dass Pensionsbezüge der Rechtsanwaltskammer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darstellen, ist entgegenzuhalten, dass es sich bei der sog. "Eigenrente" des Rechtsanwaltes nicht um – den Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung vergleichbare – Bezüge der Rechtsanwaltskammer handelte, sondern um eine zivilrechtlich frei vereinbarte Versorgungsrente.

Gleiches gilt für das Vorbringen, dass auch das Pensionseinkommen jener Witwen, deren verstorbener Ehegatte in der Land- und Forstwirtschaft oder einem Gewerbebetrieb selbständig tätig war, nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit bewertet würde, zumal sich die unterschiedliche Behandlung von gesetzlichen Pensionsansprüchen einerseits und frei vereinbarten Rentenbezügen andererseits aus dem Gesetz ergibt.

Wenn nun die Bw. die Auffassung vertritt, dass das Finanzamt zu Unrecht die Rente den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet habe, so lässt sie die Bestimmung des § 32 Z. 2 EStG 1988 außer Acht, nach deren erstem Teilstrich zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 **auch beim Rechtsnachfolger** gehören. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit sind auch dann zu erfassen, wenn sie nicht der Steuerpflichtige bezieht, der die ehemalige Tätigkeit ausgeübt hat, weil das Gesetz nicht die Fortsetzung der Tätigkeit, sondern bloß eine Rechtsnachfolge im Bezug der Einkünfte mit der Wirkung verlangt, dass die nachträglichen Einkünfte beim Rechtsnachfolger Einkünfte der Einkunftsart bilden, die auch für den Erblasser maßgebend gewesen. Rechtsnachfolge im Sinne des § 32 Z. 2 EStG 1988 ist nicht bloß Gesamtrechtsnachfolge (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 13 zu § 32 EStG 1988, sowie Doralt, a.a.O., § 32 Tz 94), sondern Nachfolge im Bezug der Einkünfte auf Grund welchen zivilrechtlichen Titels auch immer.

Da es sich bei den gg. Zahlungen um Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit (des verstorbenen Ehegatten der Bw.) handelt, auf die die Bw. als Rechtsnachfolgerin des Rechtsanwaltes nach dessen Ableben einen Rechtsanspruch hat, sind im Sinne obiger Ausführungen diese Einkünfte **der Einkunftsart, die auch für den Rechtsanwalt maßgebend war**, zuzuordnen.

Was die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen iSd § 67 EStG 1988 angeht, so hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (und ihm folgend der UFS in seiner Entscheidung vom 20. Mai 2003) die Auffassung vertreten, dass die Bestimmung des § 67 EStG 1988 sowohl wegen ihrer Stellung in dem mit "Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)" überschriebenen 5. Teil des Einkommensteuergesetzes als auch wegen ihrer

auf Lohnzahlung abstellenden Formulierungen nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Anwendung finden kann (vgl. etwa die VwGH-Erkenntnisse vom 20. Februar 1997, 95/15/0079, vom 23. Oktober 1997, 96/15/0244, und vom 28. Mai 1998, 98/15/0021).

Den Einwendungen hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid ist zu entgegenen, dass sich die Verpflichtung zur Entrichtung von Vorauszahlungen aus der Bestimmung des § 45 Abs. 1 EStG 1988 ergibt.

§ 45 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

Der Steuerpflichtige hat auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten.

Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.

- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden. Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag 300 Euro nicht übersteigen würde, sind mit Null festzusetzen."

Da die strittigen Rentenbezüge zufolge der Bestimmung des § 32 Z 2 EStG zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören, erfolgte die Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen dem Grunde nach zu Recht.

Hinsichtlich des Begehrens auf Gleichbehandlung mit jenen Arbeitnehmern, für die kein Vorauszahlungsbescheid zu erlassen ist, ist darauf hinzuweisen, dass bei der Bw. eben andere Voraussetzungen als bei Lohnsteuerpflichtigen vorliegen und dass die Vorauszahlungen den Zweck einer möglichst zeitnahen Steuerentrichtung haben (die Lohnsteuer wird bereits anlässlich der Lohnauszahlung einbehalten und abgeführt). Die von der Bw. behauptete Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes liegt nicht vor.

Was die Höhe der gg. – auf den Grundlagen der Veranlagung 2004 basierenden, und um 9% erhöhten -Vorauszahlungen betrifft, so wurde mit Berufungsvorentscheidung dem ursprünglichen Begehren der Bw. auf Herabsetzung der Vorauszahlungen auf den Betrag von € 23.600,-- ohnedies entsprochen.

Da dieser Betrag nach den Berufungsausführungen den voraussichtlichen Einkünften des Jahres 2006 entspricht, sind die Vorauszahlungen des Jahres 2006 mit € 23.600,-- festzusetzen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Dezember 2006