

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr., vertreten durch Mag. Gabriele Edelbacher, Steuerberaterin, 2351 Wiener Neudorf, Laxenburgerstraße 36/3, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im streitgegenständlichen Zeitraum neben Einkünften aus selbständiger Arbeit (als wesentlich beteiligter Geschäftsführer) noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Laut Erklärung zur Einkommensteuer für das Jahr 2002 setzen sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt zusammen:

Verlust aus der Vermietung eines Objektes	€ -1.306,42
Einkünfte aus der Verwertung von Patentrechten (Lizenzeinnahmen)	€ 224.547,37
(KZ 370) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	€ 223.470,21

Mit Bescheid vom 28. Mai 2004 wich das Finanzamt insoweit von der Erklärung ab, als die Lizenzeinkünfte nur mit jenem Betrag dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs 1 EStG 1988 unterzogen wurden, der nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verblieb. Es wurden daher nur € 223.470,21 dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs 1 EStG 1988 unterworfen.

Mit Eingabe vom 2. Juni 2004 erhab die steuerliche Vertretung des Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass in dem oa Bescheid sämtliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 223.470,21 mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 besteuert worden seien.

Gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 würden allerdings nur die Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen der Hälfteermäßigung unterliegen. In der eingereichten Einkommensteuererklärung seien diese mit € 224.547,37 angegeben worden.

Die steuerliche Vertretung des Bw stelle daher den Antrag, den angefochtenen Bescheid entsprechend abzuändern.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 EStG nur bis zur Höhe der aus dieser Einkunftsart zu versteuernden Einkünfte berücksichtigt werden könnten. Da die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 223.470,21 betragen würden, könnten die Halbsatzeinkünfte nur in dieser Höhe Berücksichtigung finden.

Mit Eingabe vom 8. Juli 2004 (eingelangt beim Finanzamt am 12. Juli 2004) stellte die steuerliche Vertretung des Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bescheid vom 28. Mai 2004 mit der Begründung abgewiesen worden sei, dass Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 EStG nur bis zur Höhe der aus dieser Einkunftsart zu versteuernden Einkünfte berücksichtigt werden könnten. Dies sei dem Gesetzestext eindeutig nicht zu entnehmen.

Die Hinweise in den Einkommensteuerrichtlinien würden sich entweder auf die außerordentlichen Einkünfte oder auf die Waldnutzung beziehen, dass diese Empfehlungen auch auf die vierte Gruppe der progressionsbegünstigten Einkünfte (Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen) anzuwenden sei, gehe auch aus den Einkommensteuerrichtlinien nicht hervor. Im Gegenteil gemäß den Einkommensteuerrichtlinien zu § 38 Abs 1 bis 3: "*innerhalb welcher Einkunftsart die begünstigten Einkünfte anfallen, sei für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes grundsätzlich unerheblich ...*"

Weiters würden die Einkünfte aus Vermietung wirtschaftlich in keinerlei Zusammenhang mit den Einkünften aus der Verwertung von Patentrechten stehen, während dieser Zusammenhang mit den Einkünften bei den ao Einkünften und der Waldnutzung sehr wohl gegeben sei.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen beantrage die steuerliche Vertretung die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO und den angefochtenen Bescheid entsprechend abzuändern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, die Anwendung des horizontalen Verlustausgleiches bei der Ermittlung der tarifbegünstigten Einkünfte (hier: Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen) nach § 37 EStG 1988.

§ 37 Abs 1 EStG 1988 lautet:

"Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs 4),*
- außerordentliche Einkünfte (Abs 5),*
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs 6) soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,*
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. (BGBl I/2000/142 ab 30.12.2000)."*

§ 38 Abs 1 EStG 1988 lautet:

"Sind im Einkommen Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen enthalten, so ermäßigt sich der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Diese Begünstigung steht nur dem Erfinder selbst zu."

Gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

§ 2 Abs 2 EStG 1988 sieht ein zweistufiges Verlustausgleichsverfahren vor, bei dem in die zweite Stufe nur mehr Größen eingehen, die bei mehreren Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart den Saldo der daraus entspringenden Teileinkünfte darstellen. Da sich die Frage nach der Tarifermäßigung erst im Anschluss daran stellt, sind im zu versteuernden Einkommen mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuernende Teileinkünfte nur mehr insoweit für die Besteuerung vorhanden, als sie nicht mit anderen Teileinkünften derselben Einkunftsart (horizontal) oder mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten (vertikal) ausgeglichen wurden.

§ 2 Abs 2 EStG 1988 ist zu jenen Normen zu rechnen, welche die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer regeln, und § 37 EStG 1988 stellt eine Tarifbestimmung dar. Gerade aus der Regelung über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ergibt sich aber, in welchem Ausmaß die Bemessungsgrundlage solche Teileinkünfte enthält, für welche § 37 EStG eine Begünstigung vorsieht. Dieses Auslegungsergebnis entspricht sowohl dem Zweck der

Bestimmung als auch dem Sachlichkeitsgebot, weil die nach § 37 EStG 1988 zu begünstigenden Einkünfte aufgrund der Verrechnung mit Verlusten keine Steuerpflicht auslösen. (vgl. VwGH vom 22.2.1993, 93/15/0020 und 22.3.1995, 95/15/0005).

Wenn die steuerliche Vertretung des Bw vorbringt, dass dem Gesetzestext nicht eindeutig zu entnehmen sei, dass Halbsatzeinkünfte nur bis zur Höhe der aus dieser Einkunftsart zu versteuernden Einkünfte berücksichtigt werden könnten, dann übersieht sie, dass der Begriff "Einkünfte" als Saldo aller positiven und negativen Komponenten innerhalb einer Einkunftsart anzusehen ist und der begünstigte Steuersatz nach § 37 Abs 1 EStG 1988 auch nur insoweit zur Anwendung kommt, als im Einkommen überhaupt positive Einkünfte der betreffenden Einkunftsart enthalten sind.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass eben zunächst innerhalb der selben Einkunftsart der Verlust aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (€ -1.306,42) mit dem Gewinn aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (iHv € 224.547,37) aufzurechnen ist und somit die Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 EStG 1988 nur bis zur Höhe der aus dieser Einkunftsart zu versteuernden Einkünfte berücksichtigt werden können. Da die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung somit nur € 223.470,21 betragen, ist der Hälftesteuersatz auch nur auf die Einkünfte in dieser Höhe anzuwenden.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Oktober 2005