

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Richterin MMag. Elisabeth Brunner, den Richter Mag. Gerhard Konrad und die fachkundigen Laienrichterinnen Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Gertraud Lunzer als Senat in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Manuel Friedrich Stabinger, Neugasteig 37, 6167 Neustift im Stubaital, und Bellevue Treuhand- und Revisions GesmbH, Gumpendorfer Straße 26/9, 1060 Wien, über die Beschwerden vom 17. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling - nunmehr Finanzamtes Österreich - vom 19. Mai 2011, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, betreffend Einkommensteuer 2009 und Einkommensteuervorauszahlung 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. März 2021 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II. Der Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid 2011 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuervorauszahlung 2011 wird mit 7.000,00 € festgesetzt.
- III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Das Verfahren stellt sich wie folgt dar:

#### Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 vom 30. März 2011

Der Beschwerdeführer erklärte unter anderem Einkünfte aus selbständiger Arbeit von insgesamt 543.405,30 €. Aus dem Verkauf von patentrechtlich geschützten Erfindungen im Bereich der \*\*Patent2\*\*\* von \*\*\*Patent\*\*\* in \*\*\*Patent3\*\*\* wurde ein Veräußerungsgewinn von 548.000,00 € erzielt und gemäß § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) die Verteilung auf 3 Jahre beantragt. Ein Drittel dieses Veräußerungsgewinns (182.666,67 €) und sonstige Lizenzeinkünfte von -31.987,73 €, also summiert 150.678,94 €, wurden als Einkünfte gemäß § 38 Abs 1 EStG 1988 mit der Ermäßigung

des Steuersatzes auf die Hälfte erklärt. Zusätzlich wurden Einkünfte aus einer Konsulententätigkeit von 27.393,03 € erzielt.

### **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 19. Mai 2011**

Das Finanzamt besteuerte den Veräußerungsgewinn und die sonstigen Lizenzeinkünfte von insgesamt 516.012,27 € zum Halbsatz. Die vom Beschwerdeführer beantragte Dreijahresverteilung des Veräußerungsgewinns wurde nicht vorgenommen.

In der Begründung wurde auf die Niederschrift der Betriebsprüfung vom 18. September 2009 verwiesen.

### **Vorauszahlungsbescheid 2011 vom 19. Mai 2011**

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2011 und Folgejahre wurden auf Basis des Einkommensteuerbescheides 2009 mit 143.960,91 € statt wie beantragt mit 5.285,22 € festgesetzt.

Gemäß [§ 45 Abs 1 EStG 1988](#) wurde die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von 132.074,23 € um 9,00 % erhöht.

### **Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und den Vorauszahlungsbescheid 2011 vom 17. Juni 2011**

Der steuerliche Vertreter beantragte die erklärungsgemäße Veranlagung.

Begründend wurde ausgeführt, dass die steuerlichen Begünstigungsbestimmungen [§ 38 EStG 1988](#) und [§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) von der Intention des Gesetzgebers (§ 37: Vermeidung Zusammenballung von Einkünften; § 38: Förderung der Erfindertätigkeit) klar voneinander abgrenzbar seien und sich daher keineswegs inhaltlich überschneiden. Eine gesetzliche Bestimmung, wonach die beiden Begünstigungen einander ausschließen, existiere nicht. Aus den von der Betriebsprüfung vorgelegten Kommentarmeinungen (*Doralt* bzw. *Quantschnigg/Schuch*) sei eine Schlussfolgerung auf die strittigen Begünstigungen nicht zulässig bzw. seien diese widersprüchlich und lassen sich nicht aus Gesetz, Literatur oder Judikatur ableiten. Die taxativ aufgezählten Ausschlusskriterien des [§ 24 Abs 4 EStG 1988](#) liegen nach Ansicht des steuerlichen Vertreters nicht vor.

Zusätzlich wurde angemerkt, dass dem Einkommensteuerbescheid 2009 eine zwingend erforderliche inhaltliche Begründung fehle. Es wird in der Begründung nur auf die Niederschrift der Betriebsprüfung vom 18. September 2009 verwiesen, wobei jedoch vom 16. September 2009 gemeint sein dürfte und diese nur eine zahlenmäßige Herleitung der abgeänderten Bemessung der Vorauszahlungen 2009 beinhalte.

Hinsichtlich des Vorauszahlungsbescheides 2011 wurde die Neufestsetzung mit 7.000,00 € beantragt und mit den aktuell zufließenden Lizenzeinkünften begründet.

Im Berufungsschreiben wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

### **Vorlagebericht vom 29. Juli 2011**

Die belangte Behörde legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Wien mit dem Antrag auf Abweisung und Hinweis auf die „*im bekämpften Bescheid zum Ausdruck gebrachte Begründung*“ zur Entscheidung vor. Auf eine Stellungnahme (des Betriebsprüfers) wurde verzichtet, da keine Sachverhaltsfragen strittig seien.

### **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 und neuer Einkommensteuerbescheid 2009 vom 25. November 2011**

Aufgrund der Übermittlung eines berichtigten Lohnzettels wurde das Verfahren wiederaufgenommen und die Einkommensteuer 2009 neu festgesetzt.

In der **mündlichen Verhandlung vom 24. März 2021** brachten die Behördenvertreter vor, dass eine kumulative Anwendung von § 37 und § 38 EStG 1988 die Gleichmäßigkeit der Besteuerung einschränken würde, verwies auf die diesbezügliche Ansicht im ESt-Kommentar Hofstätter/Reichel und beantragte die Abweisung der Beschwerde in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2009. Der Beschwerdeführer bzw. dessen steuerlicher Vertreter sind trotz aktenkundigen Zustellnachweises nicht erschienen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt. Gemäß [§ 323 Abs 38 BAQ](#) (Bundesabgabenordnung) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des [Art 130 Abs 1 B-VG](#) zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Rechtssache wurde am 2. Mai 2019 durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 8. November 2018 der nunmehr zuständigen Geschäftsabteilung zugeteilt.

Aufgrund der Anträge vom 17. Juni 2011 war gemäß § 274 Abs Z 1 lit a BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen und obliegt die Entscheidung gemäß [§ 272 Abs 2 Z 1 lit a BAO](#) dem Senat.

Da die Beschwerden zulässig sind, rechtzeitig eingebracht wurden und kein Anlass für eine sonstige Erledigung in Beschlussform gemäß [§ 278 BAO](#) besteht, hat das Bundesfinanzgericht gemäß [§ 279 BAO](#) in der Sache selbst zu entscheiden.

Der Einkommensteuerbescheid vom 19. Mai 2011 wurde aufgrund eines gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) wiederaufgenommenen Verfahrens durch den Bescheid vom 25. November 2011 ersetzt. Gemäß [§ 253 BAO](#) gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt.

## 1. Sachverhalt

In Ergänzung des dargestellten Verfahrens ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Der Beschwerdeführer hat im März 2009 die von ihm entwickelten Erfindungen im Bereich der \*\*\*Patent2\*\*\* von \*\*\*Patent\*\*\* in \*\*\*Patent3\*\*\* um einen Betrag von 640.000,00 € exklusive Umsatzsteuer an die \*\*\*Käufer\*\*\* verkauft. Der Veräußerungserlös ist dem Beschwerdeführer in 2009 zugeflossen. Nach Abzug von Kosten von 110.000,00 €, die im Zusammenhang mit der Veräußerung stehen, und der Hinzurechnung von Vorsteuerbeträgen aus Nebenkosten der Veräußerung von 18.000,00 €, errechnet sich ein Veräußerungsgewinn von 548.000,00 €.

Die Erfindungen „\*\*\*Patent1\*\*\*“ zur Aufzucht von \*\*\*Patent\*\*\*“ sind unter der Patentnummer des Österreichischen Patentamtes \*\*\*Zahl\*\*\* seit 15. Mai 2003 mit einer Höchstdauer bis \*\*\*Dat\*\*\* 2022 in Österreich patentrechtlich geschützt. Sie gehen auf eine langjährige Forschungstätigkeit des Beschwerdeführers zurück, deren Erfolg spätestens im Jänner 2002 gegeben war. Die Anmeldung erfolgte am \*\*\*Dat\*\*\* 2002. Der Beschwerdeführer ist der Erfinder. Die Inhaberschaft am Patent wechselte aufgrund des Verkaufs nach Antrag vom 3. April 2009 sowie Beschluss des Österreichischen Patentamtes vom 4. Mai 2009 auf den Käufer. Das Patent war die einzige Einkunftsquelle des vom Beschwerdeführer geführten Betriebes. Die Verwertung der Erfindung erfolgte nicht durch den Erfinder selbst, sondern durch andere Personen, wie zB die Lizenznehmer bzw. den Käufer des Patents.

Der Beschwerdeführer erzielte sonstige Lizenzeinkünfte von -31.987,73 € und sonstige Einkünfte aus einer Konsulententätigkeit in 2009 von 27.393,03 €.

## 2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts durch Einsicht in das Patentregister und den unstrittigen Angaben des Beschwerdeführers.

### 3. Rechtliche Beurteilung

Strittig ist, ob der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf von patentrechtlich geschützten Erfindungen im Bereich der \*\*Patent2\*\*\* von \*\*\*Patent\*\*\* in \*\*\*Patent3\*\*\* gemäß § 37 Abs 2 EStG 1988 auf drei Jahre verteilt und damit in 2009 antragsgemäß nur zu einem Drittel zu besteuern ist. Unstrittig ist die Erfüllung des Tatbestandes des § 38 Abs 1 EStG 1988. Strittig ist darüber hinaus, in welcher Höhe die Einkommensteuervorauszahlungen für 2011 und Folgejahre festzusetzen sind.

#### 3.1. Begründungsmangel des Bescheides

In der Beschwerde wurde der Mangel einer fehlenden Begründung eingewandt, da der Niederschrift der Betriebsprüfung „*kein verwertbares Argument in Bezug auf eine allfällige Unvereinbarkeit von § 37 Abs 2 EStG mit § 38 EStG zu entnehmen ist*“.

In der Begründung des bekämpften Einkommensteuerbescheides wird auf die Niederschrift der Betriebsprüfung vom 18. September 2009 verwiesen. Wie der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde richtig hinweist, handelt es sich dabei wohl um ein Versehen, da die Niederschrift laut Akt am 16. September 2009 erstellt und unterschrieben wurde. In der Niederschrift (wie im übrigen auch der inhaltsgleiche Bericht vom 18. September 2009) findet sich eine Berechnung der Einkommensteuervorauszahlung für 2009, aus welcher hervorgeht, dass der gesamte Erlös aus der Veräußerung des Markenrechts (mit dargestellten Zu- und Abrechnungen) gemäß [§ 38 EStG 1988](#) zu versteuern ist.

Gemäß [§ 93 Abs 3 lit a BAO](#) hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Ein Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung oder den Betriebsprüfungsbericht ist grundsätzlich zulässig, sofern diese/dieser dem Beschwerdeführer zugegangen ist (VwGH 22.11.2012, [2012/15/0172](#)).

Die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar (*Ritz, BAO*<sup>6</sup>, § 93 Rz 10 mit Verweis auf *Beiser, Steuern*<sup>14</sup>, Tz 761). Eine mangelhafte oder fehlende Begründung steht zwar der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (VwGH 17.08.1998, 97/17/0401), kann aber zur Bescheidaufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof führen, wenn er entweder die Parteien des Verwaltungsverfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder dem Verwaltungsgerichtshof an der Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert (VwGH 22.11.2006, [2004/15/0130](#) mit Hinweisen auf weitere Judikatur).

Durch den Verweis auf die Niederschrift ist für den Beschwerdeführer zu erkennen, dass die belangte Behörde die Besteuerung des gesamten Veräußerungsgewinns und nicht eines Drittels davon als rechtsrichtig ansah. Diese Auffassung floss in den Spruch des Bescheides ein. Eine rechtliche Beurteilung, weshalb die beantragte Einkünfteverteilung unterblieb, findet sich in der Niederschrift nicht. Insoweit haftet dem Bescheid ein Begründungsmangel an. Dieser wiegt allerdings nicht so schwer, als dieser aufgrund der bloß unterschiedlichen Beurteilung einer Rechtsfrage weder den Beschwerdeführer an seiner Rechtsverfolgung noch eine Überprüfung des Bescheides hindert. Wie der ausführlichen Beschwerde des steuerlichen Vertreters des Abgabepflichtigen zu entnehmen ist, war diesem die relevante Rechtsfrage klar. Ein Zweifel am im Bescheidspruch manifestierten Willen der Behörde wurde nicht ausgedrückt. Ebenso wenig wurde ein Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung gemäß § 245 Abs 2 BAO gestellt.

Der Bescheid war insofern nicht aus Gründen der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

### **3.2. Besteuerung des Veräußerungsgewinns (siehe I.)**

Die Höhe des von der belangten Behörde festgestellten Veräußerungsgewinns basiert auf den vom Beschwerdeführer erklärten Zahlen, ist damit unstrittig und begegnet auch sonst keine Bedenken.

Ein Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich einkommensteuerpflichtig.

Gemäß § 37 Abs 1 iVm [§ 38 EStG 1988](#) ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes (Hälftesteuersatz). Diese Begünstigung steht nur dem Erfinder zu. Der patentrechtliche Schutz muss für jenen Zeitraum gegeben sein, für den Lizenzzahlungen erfolgen oder in dem die Erfindung veräußert wird. Die Erfindung muss in jenem Gebiet patentrechtlich geschützt sein, in dem sie verwertet wird. Erfolgt diese Verwertung im Ausland, so genügt es, wenn die Erfindung in Österreich patentrechtlich geschützt ist. Der ermäßigte Steuersatz steht nur für Veranlagungszeiträume zu, für die der Patentschutz aufrecht ist. Der aufrechte Patentschutz ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Der Hälftesteuersatz ist von Amts wegen zu berücksichtigen (*Rauscher in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 38 Rz 11 (Stand 1.9.2007, rdb.at)*).

Unstrittig ist, dass die Voraussetzungen zur Anwendung von [§ 38 EStG 1988](#) gegeben sind. Auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist auf der Grundlage des festgestellten Sachverhalts der Tatbestand erfüllt. Der Beschwerdeantrag bezieht sich jedoch auf die zusätzliche Anwendung der Einkünfteverteilung nach [§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#).

Zugegebenermaßen erfüllt der zu beurteilende Sachverhalt den Tatbestand des [§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) wie auch jenen des [§ 38 EStG 1988](#).

Wenn der Beschwerdeführer behauptet, dass eine gesetzliche Bestimmung, wonach die Begünstigungen nach §§ 37 und 38 EStG 1988 einander ausschließen, nicht existiere und sich diese aus der Intention des Gesetzgebers klar voneinander abgrenzen (§ 37 EStG 1988: Vermeidung der Zusammenballung von Einkünften, § 38 EStG 1988: Förderung der Erfindertätigkeit), ist ihm in Berücksichtigung der Gesetzesystematik und -materialien jedoch zu widersprechen.

Der Gesetzgeber wollte mit dem Tatbestand des § 38 EStG 1988 auch Veräußerungsgewinne erfassen. Im Rahmen der Schaffung des EStG 1972 wurde in [§ 38 Abs 1 EStG 1972](#) der Klammerausdruck "Lizenzeinkünfte" entfernt und in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErläutRV 474 BlgNr 13. GP) klargestellt, dass auch Veräußerungen von Patenten die gegenständliche Begünstigung genießen. Dem entspricht auch § 38 Abs 2 1. Satz EStG 1988, der den patentrechtlichen Schutz im Zeitraum der Veräußerung der Erfindung voraussetzt und damit Veräußerungsvorgänge in den Anwendungsbereich denklogisch einbezieht.

Es war daher dem Gesetzgeber bewusst, dass die Begünstigung des Hälftesteuersatzes im [§ 38 Abs 1 EStG 1988](#) nicht nur die Förderung der Erfindertätigkeit bezweckt, sondern auch implizit die Zusammenballung von Einkünften im letzten Realisierungsakt einer Erfindung abmildern wollte.

Veräußerungsgewinne sind, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind, seit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 gemäß [§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) auf drei Jahre zu verteilen. Davor konnte für solche Veräußerungsgewinne unter dem Titel „außerordentliche Einkünfte“ die Begünstigung des Hälftesteuersatzes in Anspruch genommen werden. Aus den Materialien ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Anwendung des Hälftesteuersatzes zur Verhinderung „einer steuersystematisch nicht gerechtfertigten Progressionsentlastung“ nur unter besonderen Voraussetzungen (zB [§ 37 Abs 5 EStG 1988](#)) zuerkennen wollte. Im Allgemeinen sollte lediglich eine Dreijahresverteilung der Einkünfte die Steuerlast mildern.

Davon sollte die Besteuerung mit dem Halbsatz für Einkünfte nach § 38 EStG 1988 nicht betroffen sein („*Unberührt bleiben ... der Halbsatz ... aus der Verwertung von patentrechtlich geschützten Erfindungen ...*“) (ErläutRV 72 BlgNR 20. GP 265 f).

Auch aus diesem Zusammenhang kann dem Gesetzgeber nicht die Absicht unterstellt werden, dass er eine kumulierte Begünstigung von Einkünften aus der Verwertung von Patentrechten mit Hälftesteuersatz und Verteilung schaffen wollte. Vielmehr zielte das Strukturanpassungsgesetz 1996 darauf ab, die Begünstigung des Hälftesteuersatzes auf

qualifizierte Fälle einzuschränken. Eine doppelte Begünstigung für die Verwertung von Patentrechten schaffen zu wollen, ist dem Gesetz auch in Hinsicht auf den Entstehungszeitpunkt der relevanten Bestimmungen nicht zu entnehmen.

Auch die Lehre interpretiert das Verhältnis der beiden Bestimmungen in diesem Sinn. Nach *Kampitsch/Petritz* (in *Hofstätter/Reichel*, EStG § 38 Rz 44, 68. Lfg.) ist § 38 EStG 1988 vor §§ 24 und 37 EStG 1988 anzuwenden, wenn die Veräußerung eines Patents gleichzeitig die Voraussetzungen für einen begünstigten Veräußerungsgewinn nach § 24 Abs 4, § 37 Abs 2 Z 1 bzw. Abs 5 legit erfüllt. Das könnte dann der Fall sein, wenn das Patent die einzige Einkunftsquelle aus selbständiger Arbeit darstellt. Mit Verweis auf *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 38 Tz 2.1 wird weiter klargestellt, dass das „*bedeutet, dass der Veräußerungsgewinn nach § 38 begünstigt ist, jedoch der Freibetrag des § 24 Abs 4 und die Dreijahresverteilung nach § 37 Abs 2 Z 1 nicht zur Anwendung gelangen können, umgekehrt weder die Siebenjahresfrist der § 37 Abs 2 Z 1, Abs 5 noch die besonderen Umstände des § 37 Abs 5 vorliegen müssen.*“

§§ 37 und 38 EStG 1988 sehen Tatbestände mit der Rechtsfolge der Progressionsermäßigung vor. Obwohl § 37 EStG 1988 mit „Ermäßigung der Progression, Sondergewinne“ und § 38 EStG 1988 mit „Verwertung von Patentrechten“ unterschiedlich titeln, ist ein Bezug schon aufgrund der Erwähnung von § 38 EStG 1988 in [§ 37 Abs 1 letzter TS EStG 1988](#) gegeben. [§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) sieht allgemein für Veräußerungsgewinne im Falle der bloßen Erfüllung einer Sieben-Jahres-Frist eine Einkünfteverteilung auf drei Jahre vor. Eine nähere Bestimmung, aus welcher Art von Betrieb diese Gewinne erzielt werden, findet sich dort nicht.

In § 37 EStG 1988 folgen danach Sonderregelungen, wobei betreffend Veräußerungsgewinne [§ 37 Abs 5 EStG 1988](#) den Hälftesteuersatz nur in besonderen Fällen der Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung (Tod, Erwerbsunfähigkeit oder Alter) vorsieht. § 38 EStG 1988 enthält im Vergleich zu [§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) speziellere Tatbestandsvoraussetzungen (Begünstigung nur für Erfinder, aufrechter Patentschutz, Gebietsregelung, Nachweispflicht, etc.). Dadurch wird näher festgelegt, welche Art von Einkunftsquelle vorliegen muss und welche Person die Begünstigung beanspruchen kann.

Im Wege der Auslegung der relevanten Normen ist aus der Gesetzessystematik, den Gesetzesmaterialien und der Gestaltung als speziellerer Tatbestand zu schließen, dass [§ 38 EStG 1988](#) in Bezug auf Veräußerungsgewinne als Sondervorschrift zu [§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) anzusehen ist. [§ 38 EStG 1988](#) verdrängt [§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) in dessen Anwendung.

Da der Tatbestand des § 38 EStG 1988 erfüllt ist, erfolgt die Besteuerung des Veräußerungsgewinns amtswegig mit dem Hälftesteuersatz. Eine Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre ist ausgeschlossen.

Ein Veräußerungsgewinn ist gemäß [§ 24 Abs 4 EStG 1988](#) nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung des ganzen Betriebes den Betrag von 7.300,00 € übersteigt. Dieser Freibetrag steht allerdings nur dann zu, wenn nicht von einer Progressionsermäßigung nach § 37 Abs 2 oder 3 EStG 1988 Gebrauch gemacht wird, die Veräußerung nicht unter [§ 37 Abs 5 EStG 1988](#) fällt oder die Progressionsermäßigung nach [§ 37 Abs 7 EStG 1988](#) nicht ausgeschlossen ist.

§ 37 Abs 2 EStG 1988 sieht die antragsbedingte Verteilung des Veräußerungsgewinns auf drei Jahre vor, wenn seit der Eröffnung oder letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind. § 37 Abs 1 2. TS iVm Abs 5 EStG 1988 sieht für den Fall der qualifizierten Betriebsveräußerung oder -aufgabe wegen Todes, Erwerbsunfähigkeit oder der Vollendung des 60. Lebensjahres des Steuerpflichtigen eine Besteuerung zum Halbsatz vor.

§ 24 Abs 4 EStG 1988 ist ein sachlicher Befreiungstatbestand. §§ 37 und 38 EStG 1988 stellen im Gegensatz dazu Tarifermäßigungen dar. Für den Fall, dass Progressionsermäßigungen nach den Tatbeständen des § 37 Abs 2, 3, 5 und 7 EStG 1988 in Anspruch genommen werden, kann kein Freibetrag nach § 24 EStG 1988 von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

§ 38 EStG 1988 ist – wie oben dargestellt – betreffend Veräußerungsgewinne Spezialnorm zu § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988. Wenn schon die Anwendung einer lediglich die Erfüllung einer Sieben-Jahres-Frist voraussetzenden Bestimmung (§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988) den Freibetragsabzug verhindert, so muss das umso mehr für die Erfüllung der lex specialis des § 38 EStG 1988 gelten. Die Abzugsfähigkeit des Freibetrages nach § 24 Abs 4 EStG 1988 ist somit nicht gegeben.

Durch die Veräußerung der Erfindung ist gleichzeitig auch die einzige Einkunftsquelle des Betriebes des Beschwerdeführers mit übertragen worden. Aufgrund der unstrittigen Anwendbarkeit von § 38 EStG 1988 ist die Tatbestandsmäßigkeit des Sachverhaltes hinsichtlich § 37 Abs 5 EStG 1988 nicht zu prüfen. § 38 EStG 1988 ist vorrangig anzuwenden (*Kampitsch/Petritz* (in *Hofstätter/Reichel*, EStG § 38 Rz 44, 68. Lfg. mit Verweis auf *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 38 Tz 2.1)). Eine Kombination der Begünstigungen nach § 37 Abs 5 und § 38 EStG 1988 ist aufgrund des eindeutigen Gesetzestextes („*Hälften des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes*“) ausgeschlossen (UFSW 12.06.2006, RV/0383-W/06).

Der Veräußerungsgewinn ist zur Gänze im Zuflussjahr 2009 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen.

### **3.3. Höhe der Einkommensteuervorauszahlung 2011 (siehe II.)**

**§ 45 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr 112/2005 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.“

Die Festsetzung der Vorauszahlungen erfolgte im Sinne von [§ 45 Abs 1 EStG 1988](#) nach Maßgabe der Veranlagung 2009 mit einer 9%igen Erhöhung für das zweitfolgende Kalenderjahr 2011. In der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer 2009 ist, wie unter Punkt 3.1. dargestellt, ein einmaliger Veräußerungsgewinn in Höhe von 548.000,00 € enthalten.

Gemäß [§ 45 Abs 4 EStG 1988](#) iVm [§ 269 Abs 1 BAO](#) kann das Bundesfinanzgericht die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Es handelt sich dabei um eine Ermessensentscheidung, die insbesondere dann zu treffen ist, wenn Umstände bekanntgeworden sind, „die mit entsprechender Wahrscheinlichkeit eine relevant höhere oder niedrigere Einkommensteuer-Abschlusszahlung erwarten lassen“ (VwGH 29.07.1997, [95/14/0117](#)).

Die Höhe der Vorauszahlungen soll dabei möglichst der bei der Veranlagung festzusetzenden Steuer nahekommen und ist auch im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht keine Bindung an den zugrundeliegenden Veranlagungsbescheid gegeben (Peyerl in Jakom EStG<sup>12</sup>, § 45 Rz 7).

In Anbetracht der Einmalwirkung des Veräußerungsgewinns, die eine Auswirkung auf das Jahr 2011 ausschließt, ist auf Basis der glaubhaften Angaben des Beschwerdeführers in Entsprechung des Beschwerdeantrages spruchgemäß zu entscheiden.

#### **4. Zulässigkeit einer ordentlichen Revision (siehe III.)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Hinsichtlich der Rechtsfrage der kumulativen Anwendung der steuerlichen Begünstigungsbestimmungen [§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) und [§ 38 Abs 1 EStG 1988](#) fehlt nach Ansicht des erkennenden Gerichts eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Revision ist daher zuzulassen.

Wien, am 24. März 2021