

TE Vwgh Erkenntnis 2008/10/1 2006/13/0123

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 01.10.2008

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §56;
AVG §59 Abs1;
BAO §19 Abs1;
BAO §199;
BAO §273 Abs1;
BAO §6 Abs2;
BAO §93 Abs2;
EStG 1988 §24;
EStG 1988 §38 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs3;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der EB und des OB "als Erbengemeinschaft des am 17. Februar 2003 verstorbenen DB" in W, vertreten durch Werner Mixan, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1120 Wien, Meidlinger Hauptstraße 7/2/7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 12. Juni 2006, GZ. RV/0383- W/06, betreffend Einkommensteuer 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

In den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten liegt eine als "Einkommensteuerbescheid 2003" bezeichnete Erledigung des Finanzamtes vom 7. Juli 2005 ein, die wie folgt adressiert ist: "Dkfm. B. Eva u Mitbes f B. D" z.H. Dkfm. B. Eva. In dieser Erledigung sind zur Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 473.137,54 EUR, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von 9.013 EUR und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 167,18 EUR ausgewiesen. Die festgesetzte Einkommensteuer betrug insgesamt 82.721,36 EUR. Der Erledigung ist eine gesonderte Bescheidbegründung angeschlossen, die an die "Verlassenschaft nach Dr. Dieter B." (Zustellbevollmächtigte: Dkfm. B. Eva) adressiert ist.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, gemäß § 38 EStG könnten Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen mit dem ermäßigten Steuersatz für außerordentliche Einkünfte besteuert werden. Deshalb seien auf Antrag die laufenden Gewinne in Höhe von 68.694,05 EUR aus dem Betriebsgewinn ausgeschieden und als Einkünfte gemäß § 38 EStG dem halben Durchschnittssteuersatz unterzogen worden. Die restlichen Einkünfte in Höhe von 404.443,49 EUR seien antragsgemäß als außerordentliche Einkünfte (Veräußerungs- bzw. Übergangsgewinn) gemäß § 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG behandelt worden, weil "der Betrieb deswegen veräußert wurde, weil der Steuerpflichtige gestorben ist und die sonstigen Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG erfüllt sind". Eine nochmalige Begünstigung gemäß § 38 EStG der "Veräußerungsgewinne bzw. Übergangsgewinne - wie von Ihnen durch Geltendmachung des 'Viertelsteuersatzes' beantragt - hatte jedoch nicht zu erfolgen, da die Begünstigung gemäß § 38 EStG nur für die Einkünfte aus der Verwertung (und auch der Veräußerung) der patentrechtlich geschützten Erfindung zusteht, nicht aber für die Veräußerung eines Betriebs, der der Verwertung dieser Erfindung dient".

In der durch eine Steuerberatungsgesellschaft namens der "Verlassenschaft nach Dr. Dieter B." am 11. August 2005 eingebrachten Berufung gegen den "Einkommensteuerbescheid 2003 vom 7. Juli 2005" wurde vorgebracht, bei der Besteuerung des Übergangsgewinnes sowie des Aufgabegewinnes in Höhe von insgesamt 404.443,49 EUR sei lediglich der halbe Durchschnittssteuersatz gemäß § 37 EStG und nicht auch die zustehende Begünstigung aus der Verwertung von Patentrechten gemäß § 38 EStG berücksichtigt worden. Unter Berücksichtigung der Begünstigung nach § 38 EStG würde sich für den Übergangs- und den Aufgabegewinn ein Durchschnittssteuersatz in Höhe von 12,05 % anstatt in Höhe von 24,11 % lt. Bescheid ergeben. Die Voraussetzungen für die Gewährung der Begünstigung gemäß § 38 EStG seien erfüllt, weil der patentrechtliche Schutz im Veranlagungszeitraum bereits bestanden habe und weiterhin bestehe. Unter Anwendung des "doppelten halben Steuersatzes" auf den Übergangs- und Aufgabegewinn und unter Berücksichtigung der Erbschaftssteuer in Höhe von rd. 15 % unterliegen die Einkünfte aus "der Einkunftsquelle Patentrechte" wirtschaftlich betrachtet einer Besteuerung in Höhe von 27,05 % und "unterliegen damit bereits einer höheren Besteuerung als dem im Bescheid ermittelten Durchschnittsteuersatz in Höhe von 24,11 %". Bei dem Steuersatz lt. Bescheid ergäbe sich unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Steuerbelastung dieser Einkunftsquelle im Kalenderjahr 2003 in Höhe von 39,11 %, womit "unsere Mandantschaft" unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise so gestellt werde, als würde ihr für 2003 die Begünstigung gemäß § 38 EStG nicht zustehen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Der angefochtene Bescheid ist an "Dkfm. Eva und Oliver B. als Erbgemeinschaft des am 17. Februar 2003 verstorbenen Univ.Prof. Dr. Dieter B." z.H. Frau Dkfm. Eva B. adressiert.

In den Entscheidungsgründen des angefochtenen Bescheides wird ausgeführt, "die Bw." sei die Miterbengemeinschaft des am 17. Februar 2003 verstorbenen Univ.Prof. Dr. Dieter B. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 22. Juli 2003 sei der Nachlass den jeweils auf Grund des Gesetzes unbedingt erbserklärten Erben, und zwar der erblichen Witwe zu einem Drittel und dem erblichen Sohn zu zwei Dritteln, eingeantwortet worden.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 seien dem Finanzamt Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 473.137,54 EUR, bestehend "aus a) dem laufenden Gewinn von EUR 68.694,05, b) dem nach Wechsel von der Gewinnermittlungsart des § 4 Abs. 3 leg. cit. auf § 4 Abs. 1 leg. cit. ermittelten Übergangsgewinn von EUR 90.574,26 und c) dem gemäß § 22 Z 5 in Verbindung mit § 24 Abs. 1 Z 2 leg. cit. zum Todestag ermittelten Veräußerungsgewinn EUR 313.869,23 angezeigt" worden. An Tarifbegünstigungen seien "die Anwendung der gemäß § 38 Abs. 1 leg. cit. für Erfinder vorgesehenen Begünstigung der Minderung des Tarifs auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes auf den gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. ermittelten laufenden Gewinn ebenso wie die Anwendung der Bestimmung des § 38 EStG iVm § 37 (1) und (5); Viertelsteuersatz" auf den Übergangsgewinn von EUR 90.574,26 und den Aufgabegewinn in Höhe von EUR 313.869,23 beantragt" worden. Abweichend von der Einkommensteuererklärung habe das Finanzamt bei der Besteuerung des Übergangsgewinns sowie des

Aufgabegewinns in Höhe von insgesamt 404.443,49 EUR lediglich den halben Durchschnittssteuersatz nach § 37 EStG 1988 zur Anwendung gebracht.

Zu einem Vorhalt der belangten Behörde vom 15. März 2006, mit dem um Ergänzung der Steuererklärung für das Jahr 2003 durch Beibringung eines Nachweises des Patentschutzes im Jahr 2003 ersucht worden sei, sei mit Schreiben vom 4. April 2006 zu der übermittelten Fotokopie einer "Bestandsbestätigung des Patentamts" mitgeteilt worden, dass die Patente bis 2017 als aufrecht anzusehen seien.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides vertrat die belangte Behörde den Standpunkt, wenngleich § 38 EStG 1988 eine Begünstigung für im Einkommen enthaltene Einkünfte aus patentrechtlich geschützten Erfindungen durch andere Personen vorsehe und § 37 Abs. 5 leg. cit. eine Tarifbegünstigung für außerordentliche Einkünfte gewähre, ändere "dies nichts an der Tatsache, dass die Anwendung des § 38 Abs. 1 bis 3 nach dem Gesetzeswortlaut auf die Person des Erfinders eingeschränkt ist".

§ 38 EStG 1988 stelle eine höchstpersönliche Begünstigung des Erfinders dar, die "somit selbst seinem Gesamtrechtsnachfolger, also Erben nicht zukommt". Der Verstorbene habe bis zu seinem Todestag am 17. Februar 2003 neben anderen Einkünften auch solche aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (durch andere Personen) erzielt, für die er als Erfinder die in § 38 Abs. 1 EStG 1988 vorgesehene Begünstigung der Minderung des Tarifs auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes in Anspruch genommen habe. Die gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Einkünfte aus der Erfindung seien "als Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 1 lit. a leg. cit. als Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit" letztmalig im Jahr 2003 in Höhe von 68.694,05 EUR erklärt worden. Zum Todestag sei ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 22 Z 5 iVm

§ 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Höhe von 313.869,23 EUR ermittelt worden, für dessen Ermittlung ein Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 erforderlich gewesen sei, wobei sich ein Übergangsgewinn in Höhe von 90.574,26 EUR ergeben habe. Da der "Wechsel zum 17. Februar 2003" erfolgt sei, sei der Übergangsgewinn dem Gewinnermittlungszeitraum für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 17. Februar 2003 zuzurechnen gewesen. Was die Bestimmungen der §§ 37 und 38 EStG 1988 anlange, habe der Gesetzgeber sowohl im § 38 Abs. 1 als auch im § 37 Abs. 1 leg. cit. die Wortfolge "Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes" gebraucht. Werde der in Anwendung zu bringende Prozentsatz jeweils von der gleichen Berechnungsbasis ermittelt, so sei aus diesem Grund "die Anerkennung der vom steuerlichen Vertreter für den Übergangsgewinn beantragten Kombination aus der Begünstigung für außerordentliche Einkünfte und jener für Patentrechte ausgeschlossen".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Die mit der Personenumschreibung getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (vgl. z.B. die hg. Beschlüsse vom 6. April 1994, 91/13/0234, VwSlg. Nr. 6881/F, und vom 28. Februar 2007, 2004/13/0151).

Die als Einkommensteuerbescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes vom 7. Juli 2005 weist als Normadressaten folgende Personenumschreibung aus: "Dkfm. B. Eva u Mitbes f B. D". Zu dieser Bezeichnung des Bescheidadressaten ist festzuhalten, dass das EStG 1988 nach § 1 Abs. 1 leg.cit. nur die Steuerpflicht natürlicher Personen kennt (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar III, § 1 Tz 2), die Erledigung hingegen offensichtlich nur ein auch rechtlich nicht existierendes Gebilde anspricht. Damit fehlte dem "Einkommensteuerbescheid 2003" aber ein tauglicher Bescheidadressat. Sollte mit dieser Erledigung etwa im Sinne § 199 BAO ein Gesamtschuldverhältnis in Bezug auf die beiden Beschwerdeführer als Gesamtrechtsnachfolger nach dem am 17. Februar 2003 verstorbenen Erblasser geltend gemacht werden, könnte ebenfalls nicht die Gemeinschaft als solche Bescheidadressat sein. Vielmehr müssten die einzelnen Mitglieder der Schuldnermehrheit bereits im Abgabenbescheid mit der ihnen zukommenden zivilrechtlichen Klassifikation individuell angesprochen werden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 93,

sowie Ritz, BAO3, § 199 Tz. 1, und das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1995, ZI.95/13/0031, VwSlg. 6976/F). Zum in der Begründung der erstinstanzlichen Erledigung (zusätzlich) ausgewiesenen Bescheidadressaten ist ergänzend anzumerken, dass auch eine nach rechtskräftiger Einantwortung an die "Verlassenschaft nach ..." gerichtete Erledigung ins Leere geht (vgl. beispielsweise den hg. Beschluss vom 30. März 2006, 2004/15/0005, sowie das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 1992, 91/13/0013, Slg. Nr. 6736/F).

Entfaltete damit die erstinstanzliche Erledigung keine Rechtswirkungen, war die belangte Behörde auch nicht befugt, in eine meritorische Erledigung des dagegen gerichteten Rechtsmittels einzutreten. Vielmehr hätte die Berufung, die zudem nicht namens des im erstinstanzlichen "Einkommensteuerbescheid" bezeichneten Gebildes, sondern der - rechtlich auch nicht mehr existenten - Verlassenschaft erhoben wurde, als unzulässig zurückgewiesen werden müssen. Die belangte Behörde hat dessen ungeachtet auf Grund der gegen diese Erledigung erhobenen Berufung erstmalig - durch Abweisung der Berufung als unbegründet - die beiden Beschwerdeführer auch namentlich als Bescheidadressaten (mit der Beifügung "als Erbgemeinschaft") bezeichnet und somit als Gesamtschuldner hinsichtlich der Abgabenschuld des Erblassers (in Form eines einheitlichen Abgabenbescheides nach § 199 BAO) herangezogen. Solche erstmaligen Absprüche fallen in die Zuständigkeit des Finanzamtes. Damit hat die belangte Behörde ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge (funktioneller) Unzuständigkeit belastet (vgl. nochmals das Erkenntnis Slg. Nr. 6736/F, sowie etwa das hg. Erkenntnis vom 29. März 2007, 2004/15/0140, 0141). Der Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG aufzuheben, wobei dieser Aufhebungsgrund gemäß § 41 VwGG von Amts wegen wahrzunehmen war (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, S. 581).

Für das fortzusetzende Verfahren ist darauf hinzuweisen, dass der Erbe hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt. Der Erbgang stellt weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe dar (vgl. z.B. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 7.2). Auch eine Übergangsgewinnermittlung findet nicht statt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 2000, 99/14/0281, Slg. Nr. 7520/F). Ist im Nachlass Betriebsvermögen enthalten, hat der Erbe die Buchwerte des Erblassers zu übernehmen und fortzuführen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 29. März 2007, 2004/15/0140, 0141, sowie die hg. Erkenntnisse vom 4. Juni 2003, 98/13/0238, und vom 20. April 2004, 2003/13/0160). Auch ein im Betrieb entwickeltes Patentrecht stellt ungeachtet der durch § 4 Abs. 1 EStG 1988 angeordneten (im Falle von Anlagevermögen) fehlenden Aktivierungsmöglichkeit notwendiges Betriebsvermögen dar (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, aaO, § 4 Abs. 1 Tz. 135). Fließen Lizenzgebühren bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 erst nach dem Tod des Erfinders dem Erben zu, dann sind die Lizenzeinkünfte dem Erben zuzurechnen, wobei für eine begünstigte Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz auf Grund der Bestimmung des letzten Satzes des § 38 Abs. 1 EStG 1988 kein Raum besteht (vgl. Doralt, EStG11, § 38 Tz. 9, sowie Hofstätter/Reichel, aaO, § 38 Tz. 6).

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.
Wien, am 1. Oktober 2008

Schlagworte

Bescheidcharakter Bescheidbegriff Inhaltliche ErfordernisseInhalt des Spruches Anführung des
BescheidadressatenIndividuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006130123.X00

Im RIS seit

10.11.2008

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at