



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A. B., X., X-str.1, vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 10, vom 26. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 21. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 17. Oktober 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern betreffend Einkommensteuer 2005 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. wies in den Steuererklärungen neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Autor und der Durchführung von Schulungen Einkünfte aus selbständiger Arbeit (bis 2002) bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (ab 2003), Entgelte und Vorsteuern in folgender Höhe aus:

	Entgelte	Vorsteuern	Einkünfte
in S			
1998	73.299,06	-	28.505,00
1999	40.335,00	-	- 10.895,00

2000	131.756,00	5.996,73	39.858,00
2001	289.560,00	13.409,95	146.827,00
in €			
2002	35.634,24	563,91	25.501,96
2003	6.036,24	335,40	2.961,31
2004	-	321,43	- 3.468,49
2005	-	239,06	-1.402,82

Im Schreiben vom **28. Jänner 2004** stellte der Bw. einen **Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen (EVZ) für 2004**. Ab 1. Jänner 2004 würde er nur noch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, jedoch keine anderen Einkünfte mehr.

In der am 9. Juni 2005 beim Finanzamt eingelangten Umsatzsteuererklärung für 2004 hatte der Bw. Entgelte von € 0,00, Vorsteuern von € 321,43 ausgewiesen. In der Einkommensteuererklärung für 2004 bezifferte er den Verlust aus Gewerbebetrieb mit € 3.468,49. Vorerst veranlagte das Finanzamt erklärungskgemäß.

Über **Vorhalt vom 20. Juni 2005**, bekannt zu geben, welche Tätigkeit er 2004 ausgeübt habe und – zumal Einnahmen nicht ausgewiesen seien – in welchem Zusammenhang die Aufwendungen stehen würden, teilte er im **Schreiben vom 27. Juli 2005** mit, gemeint zu haben, voraussichtlich keine anderen als nichtselbständige Einkünfte zu erzielen. Seine Ausführungen im Antrag würden nicht heißen, dass er seine betriebliche Tätigkeit aufgegeben hätte. Er sei vielmehr bemüht gewesen, neben den nichtselbständigen zusätzliche Einkünfte zu erzielen. Aus der unmittelbaren Vergangenheit habe er aber ableiten können, dass es schwer möglich sein werde, regelmäßige zusätzliche Einnahmen zu erzielen. Ein entsprechender **Vorhalt** erging nochmals am **29. Juli 2005**. Der Bw. sollte auch die Belege und das Anlagenverzeichnis beibringen.

Laut seinen Ausführungen im **Schreiben vom 8. August 2005** sei der Bw. wissenschaftlich tätig gewesen und habe die Seminarvortragstätigkeit angestrebt. Er legte das Anlageverzeichnis bei. Bei den sonstigen Aufwendungen handle es sich um Energie- und Raumkosten iHv € 688,19 für das betriebliche Arbeitszimmer, Telefon- und Internetgebühren iHv € 419,11, Fachliteratur iHv € 75,27, Steuerberatungskosten iHv € 599,50 und eine Nachzahlung an Beiträgen für die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft (SVGW) iHv € 940,18. Die Aufwendungen seien einerseits für die Akquisition neuer Aufträge und laufende Fortbildung angefallen, andererseits würden sie mit Einnahmen aus Vorjahren in Zusammenhang stehen.

In dem nach einer Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO erlassenen

Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 17. August 2005 führte das Finanzamt aus, dass die Akquisition neuer Aufträge nicht nachgewiesen sei. Im Hinblick auf die Meldung der Beendigung per 30. Juni 2005 und die Ausführungen im Antrag auf Herabsetzung der EVZ für 2004 würden für 2004 nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst. Für 2004 könnten betriebliche Aufwendungen für einen Arbeitsraum, etc. nicht mehr geltend gemacht werden. Lediglich die Nachzahlung für die SVGW sowie die Steuerberatungskosten iHv insgesamt € 1.539,68 seien bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Ansatz zu bringen. Diesen Bescheid hat der Bw. nicht angefochten.

In der am 23. Feber 2006 beim Finanzamt eingelangten **Einkommensteuererklärung für 2005** wies der Bw. wiederum einen Verlust aus Gewerbebetrieb iHv 1.402,82 aus. Einnahmen bezog der Bw. nicht. Er machte folgende Ausgaben geltend:

in €	
<i>Planmäßige Abschreibungen Gebäude 10%:</i>	50,29
<i>Ausgaben Arbeitszimmer:</i>	
Strom und Gas (20%), Grundsteuer, Gemeinde-abgaben und Bündelversicherung je 10%	335,10
<i>Sonstige Ausgaben:</i>	
Kilometergelder	45,85
Diäten	16,00
Telefon- und Internetgebühren, 50%	329,40
Fachliteratur	74,18
Steuerberatungsaufwand	552,00
<i>Summe Sonstige Ausgaben</i>	1.017,43
<i>Summe insgesamt</i>	1.402,82

An Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hatte er laut übermittelten Lohnzetteln bezogen:

in €	von - bis	Betrag laut Kennzahl 210
BAWAG Allianz Mitarbeiter-vorsorgekasse, Krankengelder	01.01. bis 31.12.2005	373,36
in €		Betrag laut Kennzahl 245
Pensionsversicherungsanstalt (PVA)	01.07. bis 31.12.2005	12.870,47
OEPAAG Pensionskassen AG	01.01. bis 31.12.2005	10.208,88

Weiters erhielt er noch Arbeitslosengeld:

in €	von - bis	
Arbeitsmarktservice	01.01. bis 30.06.2005	6.579,35

Im **Einkommensteuerbescheid für 2005** nahm das Finanzamt für die Ermittlung des Steuersatzes den Progressionsvorbehalt vor, weil der Bw. für 181 Tage das Arbeitslosengeld von € 6.579,35 bezogen hatte. Es dividierte die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von € 23.057,75 (PVA € 12.870,47 zuzgl. OEPAAG € 10.208,88 abzgl. Werbungskosten ohne Anrechnung des Pauschbetrages von € 21,60) durch 184 Tage (Anm.: für den Zeitraum Juli bis Dezember 2005) und multiplizierte diesen Betrag mit 365 (Tagen). Unter Berücksichtigung des Werbungskostenpauschbetrages iHv € 132,00 sowie Sonderausgaben von € 178,80 (Topf-Sonderausgaben) und € 552,00 für Steuerberatungskosten errechnete das Finanzamt ein hochgerechnetes Einkommen von € 44.876,75; nach dem Tarif kam es zum Durchschnittssteuersatz von 31,35%, den es auf das Einkommen von € 22.194,95 anwendete. Die festgesetzte Einkommensteuer betrug € 4.080,15.

Die Verluste aus Gewerbebetrieb anerkannte das Finanzamt nicht. Der Bw. hätte 2005 keine betrieblichen Einkünfte bezogen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzte es mit S 0,00 fest und berücksichtigte die Steuerberatungskosten als Sonderausgabe.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 eingebrachten **Berufung** begehrte der Bw. die Anerkennung des ausgewiesenen Verlustes aus Gewerbebetrieb. Er sei während des Bezugs des Arbeitslosengeldes bis zum Pensionsantritt am 1. Juli 2005 werbend tätig gewesen. Der hochgerechnete Verlust aus Gewerbebetrieb von € 2.782,77 und die hochgerechneten Bezüge der PVA von € 25.488,25 würden zusammen € 22.705,48 betragen; diese zuzgl. der Bezüge der OEPAAG von € 10.208,88 abzgl. Sonderausgaben von € 178,80 ergäben ein hochgerechnetes Einkommen von € 32.735,56. Der Durchschnittssteuersatz würde 27,54% ausmachen. Dieser auf das Einkommen von € 21.476,13 angewendet und unter Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages gelangte der Bw. auf eine festgesetzte Einkommensteuer iHv € 3.036,56. Entsprechend Rz. 114 der Lohnsteuerrichtlinien (LStRL) seien die Bezüge der OEPAAG in die Hochrechnung nicht einzubeziehen, weil sie vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2005 – und somit nicht „außerhalb“ des Arbeitslosengeldes - bezogen worden seien.

Das Finanzamt gab dem Begehren des Bw. in der **Berufungsvorentscheidung** teilweise Folge. Die Bezüge der OEPAG zog es nur für den Zeitraum 1. Juli bis 31. Dezember 2005, somit im Ausmaß von 50% (€ 5.104,44) zur Hochrechnung heran. Bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb blieb es bei seiner bisherigen Ansicht. Es berücksichtigte den Werbungskostenpauschbetrag, den Arbeitnehmer- sowie den Verkehrsabsetzbetrag.

Im **Vorlageantrag** verwies der Bw. ergänzend auf die Entscheidungen des UFS vom 15. 10. 2003, GZ. RV/1558-W/03, und vom 11. 1. 2005, GZ. RV/1770-W/04, wonach die ganzjährig bezogenen Einkünfte nicht in die Hochrechnung einzubeziehen seien. Die Erwerbsabsicht habe er erst mit dem Antritt der gesetzlichen Pension wegen vorzeitiger Alterspension mit 1. Juli 2005 aufgegeben. Bis zu diesem Zeitpunkt habe er ohne Unterbrechung versucht, seine lehrende und vortragende Tätigkeit erwerbsmäßig auszuüben. Die vielmehr im Markt gelegene Erfolglosigkeit dieser Absichten könne ihm nicht negativ angelastet werden. Die fehlenden Einnahmen im ersten Halbjahr 2005 seien eine Folge des allgemeinen Unternehmerrisikos. Seine schwierige finanzielle Einkommenssituation habe ihn zwar dazu gezwungen, sich arbeitslos zu melden, er hätte aber jederzeit den Arbeitslosengeldbezug eingestellt, wenn sich eine selbständige Erwerbsmöglichkeit ergeben hätte. Der Bw. könne nicht absehen, ob der eingeschlagene Weg, einen Auftrag zu erhalten, zum gewünschten Erfolg, ds. die Einnahmen, führen werde. Dieser Sachverhalt werde im Zuge der Eröffnung eines Gewerbebetriebes durch die Vortragsfähigkeit von Anlaufverlusten bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern gesetzlich anerkannt und gefördert.

Im **Vorlagebericht** kam das Finanzamt dem Begehren des Bw. hinsichtlich der Nichteinbeziehung in die Hochrechnung der Bezüge der OPEAG entgegen.

Im weiteren Verfahren wurde der Bw. im **Vorhalt vom 16. Feber 2007** aufgefordert, anhand entsprechender Unterlagen nachzuweisen, dass er im Jahr 2004 und in der ersten Jahreshälfte 2005 werbend tätig gewesen sei. Es wurde ihm noch mitgeteilt, dass er laut Auskunft der SVGW bei dieser vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2002 pflichtversichert und im Zeitraum 2003 bis 2005 nicht als „freier Dienstnehmer“ (bei der GKK) gemeldet gewesen sei. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

In der am **17. Oktober 2007** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** führte der steuerliche Vertreter des Bw. noch aus, dass der Bw. bis zuletzt habe arbeiten wollen, auch während der Arbeitslosigkeit. Als er alles bei der Arbeitslosenversicherung geklärt hatte, sei er aktiv gewesen, nur habe er nichts bekommen. Der Bw. habe Vorträge und Seminare machen wollen, er habe die unterrichtende Tätigkeit gesucht. Ihm sei ein Netzwerk zur Verfügung gestanden, in dem er Einkünfte hätte erzielen können, bei der Firma1 in Y., dem

Firma2, der Firma Firma3 und noch einer weiteren Firma habe er Möglichkeiten gesehen, Vortrags- und Forschungstätigkeiten auszuüben. Dies sei aber nur übers Telefon gegangen, nur mündlich. Schriftliche Nachweise gebe es keine. Die Telefonkontakte seien zB Mailanfragen gegenüber gleichwertig. Jahrelang habe er riesige Gewinne versteuert. Daher müsse jetzt entsprechend einer Entscheidung des UFS betreffend einen ehemaligen Primararzt hinsichtlich seiner nachfolgenden Tätigkeit als Wahlarzt (Anm. RV/0502-W/06 vom 28. 12. 2006) der begehrte Verlust aus Gewerbebetrieb veranlagt und auch in die Hochrechnung einbezogen werden.

Die Bemessungsgrundlage für die hochgerechneten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit würde € 34.966,33 betragen. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit würden zusammen € 23.057,75 ausmachen, bestehend aus der PVA iHv € 12.870,00 und die OEPAG iHv € 10.208,88, abzgl. der Werbungskosten von € 21,60. Hochgerechnet würde dann nur die Pension der PVA auf € 25.488, 25.

Das Finanzamt stellte die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages außer Streit.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Der Bw. begehrt, im Jahr 2005 den Verlust aus Gewerbebetrieb iHv € 1.402,82 zu veranlagen und bei der Hochrechnung zu berücksichtigen. Er sei noch bis 30. Juni 2005 aktiv (werbend) tätig gewesen.

Vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2002 war der Bw. bei der SVGW pflichtversichert und im Zeitraum 2003 bis 2005 nicht als „freier Dienstnehmer“ (bei der GKK) gemeldet. Bereits am 28. Jänner 2004 hatte er erklärt, keine anderen als nichtselbständige Einkünfte zu erzielen. Auch wenn er am 27. Juli 2005 ausführte, gemeint zu haben, voraussichtlich keine anderen als nichtselbständige Einkünfte zu erzielen, ließ er die Nichtanerkennung der Akquisition neuer Aufträge und daher die Nichterfassung des Verlustes aus Gewerbebetrieb durch das Finanzamt im gemäß § 299 BAO aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2004 unangefochten. Schriftliche Nachweise bzw. sonstige Unterlagen für sein angebliches Werbend-Tätigsein im Jahr 2004 und der ersten Jahreshälfte für 2005 brachte der Bw. nicht bei. Er soll sich nur auf telefonischem Wege um Aufträge gekümmert haben. Bezüglich des Vorbringens, dass als Nachweis Telefonate einer Mailanfrage gleichwertig seien, ist dem Bw. entgegenzuhalten, dass er sich auf die bloße Behauptung beschränkte. Es wäre an ihm gelegen, seine Behauptungen nachvollziehbar zu dokumentieren. Dass das Einholen von entsprechenden Bestätigungen bei den genannten „Ansprechpartnern“ über die vom Bw.

behaupteten Telefonate unmöglich gewesen wäre, hat er nicht dargetan. Während in der ins Treffen geführten Entscheidung des UFS, RV/0502-W/06, ein Tätigsein des Primararztes – wenn auch nach Zurücklegung der Kassenverträge nur noch als Wahlarzt – außer Streit stand, sind im gegenständlichen Fall keine Anhaltspunkte dafür zu ersehen, dass der Bw. im Jahr 2004 und in der ersten Jahreshälfte 2005 tatsächlich aktiv werbend tätig gewesen wäre. Vielmehr kann davon ausgegangen werden, dass der Bw. bereits mit Ablauf des Jahres 2003 seine gewerbliche Tätigkeit aufgegeben hat. Auf die Liebhabereibeurteilung war daher im Jahr 2005 nicht einzugehen. Dem Begehren, den Verlust aus Gewerbebetrieb für 2005 zu veranlagern und auch in die Berechnung des Progressionsvorbehaltes einfließen zu lassen, konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

2. EINKÜNFTE aus NICHTSELBSTÄNDIGER ARBEIT:

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c., ...- hier maßgeblich die lit. a, das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen - nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind gemäß **§ 3 Abs. 2 EStG 1988** *die für das restliche Kalenderjahr* bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit einem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. ...

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Der Bw. hat „für einen Teil des Kalenderjahres“, nämlich vom 1. Jänner bis 30. Juni 2005, ds. 181 Tage, Arbeitslosengeld, also „steuerfreie Bezüge iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988“ bezogen. Folglich sind die „*die für das restliche Kalenderjahr* bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4)“ für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Außer Streit steht nunmehr, dass von den nichtselbständigen Einkünften nur die für den Zeitraum vom 1. Juli 2005 bis 31. Dezember 2005, also für 184 Tage, erhaltenen Bezüge der

PVA iHv € 12.870,47 in die Hochrechnung einzubeziehen sind. Dem schließt sich auch der UFS vollinhaltlich an (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 26. 5.1998, 97/14/0067, sowie die vom Bw. ins Treffen geführten Entscheidungen des UFS). Die Einkünfte der PVA von € 12.870,47 abzüglich der unstrittigen Werbungskosten von € 21,60 ergeben € 12.848,87, diese dividiert durch 184 Tage (365 abzgl. 181 Tage) und sodann multipliziert mit 365 Tagen führen zu hochgerechneten Einkünften von € 25.488,25. Die für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes maßgeblichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betragen nunmehr € 34.966,32 (PVA hochgerechnet € 25.488,25 und OEPAG € 10.208,88 abzüglich Sonderausgaben von € 178,80 und € 552,00). Auf das hochgerechnete Einkommen entfällt unter Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages eine Einkommensteuer von € 9.961,28, der Durchschnittssteuersatz beträgt 28,49% ($\frac{€ 9.961,28}{€ 34.966,32}$).

Das Einkommen, auf das der Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, beträgt € 22.326,95; es setzt sich zusammen aus den Bezügen der PVA von € 12.780,47 sowie der OEPAG von € 10.208,88 abzgl. Werbungskosten von € 21,60 und abzgl. der Sonderausgaben von € 178,80 und € 552,00 (siehe Pkt. 3.).

In diesem Punkt konnte somit dem Begehren des Bw. vollinhaltlich entsprochen werden.

3. SONDERAUSGABEN:

An Sonderausgaben sind das Viertel der unstrittigen Topf-Sonderausgaben (€ 178,80) sowie die in der Erklärung unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgewiesenen Steuerberatungskosten iHv € 552,00 in Ansatz zu bringen.

4. PENSIONISTENABSETZBETRAG:

Das Finanzamt stellte die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages anstelle des Werbungskostenpauschbetrages, Verkehrsabsetzbetrages und des Arbeitnehmerabsetzbetrages außer Streit. Das Begehren des Bw. besteht bei den vorliegenden Bezügen zu Recht, sodass der Berufung in diesem Punkt gefolgt werden kann.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Klagenfurt, am 30. Oktober 2007