



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Christa Gatterer, Steuerberaterin, 2351 Wiener Neudorf, Schlossmühlgasse 22, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch Mag. Karla Hierhold, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster nach der am 14. Dezember 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) veräußerte am 1. Jänner 2004 ihren Gewerbebetrieb (eine Buchhandlung) und erzielte hieraus einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 28.337,87 €. Neben diesem Veräußerungsgewinn erwirtschaftete die Bw im Jahr 2004 aus diesem Betrieb noch einen laufenden Verlust von -420,21 €.

Von 9. Jänner bis 4. September 2004 bezog die Bw Arbeitslosengeld in Höhe von 7.017,60 €. Laut einem von der Pensionsversicherungsanstalt übermittelten Lohnzettel erhielt sie für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2004 eine (Witwen) Pension in Höhe von 4.374,00 €

(KZ 245 des Lohnzettels). Außerdem erzielte die Bw im Jahr 2004 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 16.307,60 €.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 30. November 2005 die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit 15.734,78 € fest, wobei es unter Hinweis auf § 3 Abs. 2 EStG 1988 das Arbeitslosengeld in die Veranlagung einbezog. Begründet wurde dies damit, dass sich bei Einbeziehung des Arbeitslosengeldes eine geringere Steuer ergebe, als bei einer Besteuerung des Einkommens mit dem aus einer Umrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte ermittelten Durchschnittssteuersatz. Im Bescheid wurden ferner das Werbungskostenpauschale sowie der Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung sowie in dem gegen eine abweisende Berufungsvorentscheidung gestellten Vorlageantrag führt die Bw nach Zitierung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG unter Hinweis auf Lenneis in SWK 33/1996, A 592, aus, dass ein Veräußerungsgewinn keine laufenden Einkünfte darstelle. Ansonsten wäre es unverständlich, welche anderen Einkünfte der Gesetzgeber im betrieblichen Bereich unter nicht laufende Einkünfte subsumiere. Der in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltene Veräußerungsgewinn von 21.037,87 € (28.337,87 € abzüglich Freibetrag von 7.300,00 €) sei demnach für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes nicht hochzurechnen. In die Hochrechnung seien nur die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzubeziehen.

Aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 2 EStG sei nicht eindeutig zu entnehmen, wie die Umrechnung zu erfolgen habe. Gehe man davon aus, dass für die Hochrechnung das Verhältnis der Tage, an dem die der Hochrechnung zu Grunde gelegten Einkünfte bezogen wurden, zu den Tagen des Kalenderjahres heranzuziehen sei, so betrage, da die Bw den Betrieb am 1. Jänner 2004 veräußert habe, der auf das Jahr umgerechnete Verlust -153.796,86 € (-420,21 € : 1 x 366). Dieser Verlust übersteige die übrigen Einkünfte, was zu einer Einkommensteuer von Null führe.

Auch für den Fall, dass die hochzurechnenden laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in dem Zeitraum als bezogen zu gelten hätten, für den kein Arbeitslosengeld bezahlt wurde (d.s. 366 Tage -240 Tage), zeige die nachstehende Vergleichsrechnung, dass die aus der Umrechnung resultierende Einkommensteuer niedriger sei als die sich unter Einbeziehung des Arbeitslosengeldes ergebende Einkommensteuer.

#### **Hochrechnung:**

laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (-420,21 :126 x 366)	<b>-1.220,61</b>
Veräußerungsgewinn	21.037,87
Pension	4.374,00
Vermietung und Verpachtung	16.307,60
Sonderausgaben	<b>-43,04</b>
<b>hochgerechnetes Einkommen</b>	<b>40.455,82</b>

darauf entfallende Steuer	12.915,49
Pensionistenabsetzbetrag	<b>-400,00</b>
<b>Steuer</b>	<b>12.515,49</b>
<b>Durchschnittssteuersatz:</b>	<b>30,94%</b>

**Kontrollrechnung:**

laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<b>-420,21</b>
Veräußerungsgewinn	21.037,87
Pension	4.374,00
Arbeitslosengeld	7.017,60
Vermietung und Verpachtung	16.307,60
Sonderausgaben	<b>-10,69</b>
<b>Einkommen</b>	<b>48.306,17</b>
darauf entfallende Steuer	16.134,13
Pensionistenabsetzbetrag	<b>-400,00</b>
<b>Steuer</b>	<b>15.734,13</b>

Da die Kontrollrechnung zu einer höheren Einkommensteuer führt, sei das Einkommen mit dem Durchschnittssteuersatz von 30,94 % zu versteuern.

Die Bw weist schließlich darauf hin, dass im angefochtenen Bescheid im Hinblick auf das Vorliegen von Pensionsbezügen zu Unrecht das Werbungskostenpauschale sowie der Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag berücksichtigt worden seien.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Erhält der Steuerpflichtige bestimmte steuerfreie Bezüge, zu denen u.a. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld gehört, 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 und ist das Einkommen mit jenem 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.

Die Bw hat von 9. Jänner bis 4. September 2004 Arbeitslosengeld und für das restliche Kalenderjahr grundsätzlich in die Umrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG einzubeziehende Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 3, also Einkünfte aus Gewerbebetrieb, bezogen. Streit besteht darüber, ob von der Umrechnung auch der von der Bw am 1. Jänner 2004 erzielte Gewinn aus der Veräußerung ihres Betriebes erfasst wird.

Das Wort „laufenden“ wurde in den ersten Satz des § 3 Abs. 2 EStG 1988, der die Regelung des § 3 Z 4 EStG 1972 in der Fassung des 3. AbgÄG 1987 übernommen hatte (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 3 Tz 34), durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl 818/1993, mit Wirkung ab 1. Dezember 1993 eingefügt. Bis dahin lautete die

Bestimmung: „..... die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 .....“. Aus den Gesetzesmaterialien kann über den Zweck dieser Neuregelung nichts gewonnen werden; die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 1993 kommentieren die Einfügung des Wortes „laufenden“ in den ersten Satz des § 3 Abs. 2 nicht, sondern sprechen bloß davon, dass im ersten Satz die Zitierung an das neue Heeresgebührengesetz angepasst worden und dadurch keine inhaltliche Änderung eingetreten sei.

Aus dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes, die „laufenden Einkünfte“ aus den ersten drei Einkunftsarten umzurechnen, ist aber jedenfalls zu erschließen, dass die Umrechnung nicht sämtliche aus einer betrieblichen Einkunftsart bezogenen Einkünfte, sondern nur bestimmte, eben die „laufenden“ erfassen soll.

Die steuerliche Terminologie unterscheidet zwischen Gewinnen aus der Veräußerung eines Betriebes und Übergangsgewinnen einerseits sowie Gewinnen/Verlusten aus der laufenden Geschäftsgebarung andererseits. So sind etwa Veräußerungsverluste bzw. –gewinne vorerst mit dem Ergebnis der laufenden Gebarung des veräußerten Betriebes auszugleichen (vgl. Hofstätter/ Reichel, a.a.O., § 24 Tz 4). Auch führen die §§ 21 bis 23 EStG Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 gesondert als Bestandteil der jeweiligen Einkunftsart an und stellen sie damit den laufenden Gewinnen und Verlusten gegenüber (vgl. Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 24 Tz 4: „§ 24 grenzt ... den Veräußerungsgewinn vom laufenden Gewinn ab ...“).

Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber des Steuerreformgesetzes 1993 mit der Einfügung des Wortes „laufenden“ in den ersten Satz des § 3 Abs. 2 EStG an diese Terminologie bzw. Abgrenzung angeknüpft hat und sich die Umrechnung daher nur auf laufende Gewinne, nicht aber auch auf Veräußerungsgewinne erstreckt.

Die Umrechnung eines Veräußerungsgewinnes auf einen Jahresbetrag stünde auch nicht im Einklang mit dem Zweck der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG.

Wie den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum 3. AbgÄG 1987 zu entnehmen ist, hat diese Bestimmung den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat. Es soll der rechtspolitisch unerwünschte Effekt vermieden werden, dass das verfügbare Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der auf Grund des Jahresausgleiches erhaltenen Lohnsteuererstattung – in vergleichbaren Fällen – höher ist als

das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024; VwGH 18.12.1990, 89/14/0283).

Durch die Umrechnung wird die steuerliche Situation eines zeitweise Arbeitslosengeld Beziehenden jener eines ganzjährig Beschäftigten angeglichen. Ein vergleichbarer Fall liegt aber nur hinsichtlich eines laufende Einkünfte erzielenden, ganzjährig Beschäftigten vor. Nur insoweit kann davon gesprochen werden, dass an die Stelle von Arbeitseinkünften steuerfreies Arbeitslosengeld tritt.

Im konkreten Fall kann es ebenfalls nur darum gehen, aus der laufenden Gebarung resultierende gewerbliche Einkünfte der Bw, die im Jahr 2004 offensichtlich wegen einer aus einem früheren Dienstverhältnis erworbenen Anwartschaft Anspruch auf Arbeitslosengeld hatte, auf einen Jahresbetrag umzurechnen, um zu verhindern, dass auf Grund der Progressionsmilderung das Nettoeinkommen höher ist als jenes eines Steuerpflichtigen, der eine gewerbliche Tätigkeit ganzjährig ausgeübt hat.

Es wäre auch überschießend, einen Veräußerungsgewinn auf einen Jahresbetrag umzurechnen, da die Umrechnung zu einer Vervielfachung von nur einmalig erzielten bzw. erzielbaren Einkünften führen würde.

Verwiesen sei schließlich auch auf den von der Bw zitierten Artikel von Lenneis in SWK 33/1996, A 592, wo ebenfalls festgehalten wird, dass bei der Umrechnung nur laufende Einkünfte, nicht aber beispielsweise Veräußerungsgewinne zu berücksichtigen sind.

Der Einwand der Bw, Veräußerungsgewinne seien in die Umrechnung nicht einzubeziehen, ist daher berechtigt.

Hinsichtlich der in der Berufung begehrten Umrechnung des laufenden Verlustes aus Gewerbebetrieb bzw. des Hauptbegehrens der Bw, die Einkommensteuer im Hinblick auf einen aus der Umrechnung resultierenden Verlust von -153.796,86 € mit Null festzusetzen, wird zunächst Folgendes bemerkt:

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 3. AbgÄG 1987 wird den Zweck der Umrechnungsbestimmung betreffend weiter ausgeführt, dass bei Durchführung eines Jahresausgleiches oder einer Veranlagung jener Zeitraum, während dessen der Steuerpflichtige Transferleistungen bezieht, neutralisiert werden soll. Der Jahresausgleich (die Veranlagung) ist damit in der Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Im reduzierten Zeitraum auftretende Umstände (wie z.B. das zeitweise Fehlen jeglicher Einkünfte) bewirken grundsätzlich weiterhin eine Progressionsmilderung.

Im vorliegenden Fall wurden – außerhalb des Zeitraumes des Arbeitslosengeldbezugs und damit für eine Umrechnung grundsätzlich in Frage kommend - für einen Tag des Jahres, nämlich den 1. Jänner 2004, laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Durch die Umrechnung soll nun, wie oben ausgeführt, der Zeitraum des Bezugs von Arbeitslosengeld, das sind rund 8 Monate, neutralisiert werden. Das wird dadurch erreicht, dass die für den restlichen Zeitraum, das sind rd. 4 Monate, bezogenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch 4 geteilt und mit 12 multipliziert werden. An wie vielen Tagen im restlichen Viermonatszeitraum die gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wurde, ist unerheblich. Die von der Bw in ihrem Hauptantrag angestellte Berechnung, nämlich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen der nur mehr an einem Tag des Jahres 2004 aufrechten Betätigung durch 1 zu teilen und mit 366 zu multiplizieren, würde auch Zeiträume neutralisieren, während derer keine Transferleistungen bezogen wurden, und würde darüber hinaus im reduzierten Zeitraum gelegenen Zeiten, in denen Einkünfte überhaupt fehlen, die Wirkung einer Progressionsmilderung nehmen.

Lässt man die Frage, ob im Hinblick auf den, dem betriebsbezogenen Gewinnbegriff entspringenden innerbetrieblichen Verlustausgleich, etwa dem Ausgleich eines Veräußerungsgewinnes des Betriebes mit einem vorangehenden Verlust aus der laufenden Geschäftsgebarung desselben Betriebes (vgl. Quantschnigg/ Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 53), in den von der Bw im Jahr 2004 erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb überhaupt der Umrechnung zugängliche laufende Einkünfte enthalten sind, beiseite, ist die von der Bw begehrte Umrechnung des laufenden Verlustes schon deshalb nicht durchzuführen, weil aus dem Zweck der Umrechnungsbestimmung ferner folgt, dass mit einer Umrechnung der „für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3“ nicht auch die Umrechnung eines Verlustes gemeint sein kann.

Die in § 3 Abs. 2 EStG normierte Umrechnung hat den Zweck, eine mit der Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes einhergehende Progressionsmilderung für außerhalb des Zeitraumes der Transferleistung bezogene steuerpflichtige Einkünfte auszuschließen. Es soll somit nicht neben die Steuerfreiheit des Arbeitslosengeldes ein durch diese Steuerfreiheit ausgelöster weiterer Steuervorteil treten.

Die Umrechnungsbestimmung geht daher sichtlich davon aus, dass die für das restliche Kalenderjahr aus den ersten drei Einkunftsarten bezogenen Einkünfte positiv sind. Das erhellt auch daraus, dass der erste Satz des § 3 Abs. 2 EStG weiters die – von einer Umrechnung wegen des Bezugs von Arbeitslosengeld wohl in erster Linie betroffenen – „zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“, somit ebenfalls positive

Einkünfte, nennt. Nur bei Vorliegen positiver Einkünfte könnte der unerwünschte Effekt einer mit dem Bezug von Arbeitslosengeld einhergehenden Progressionsmilderung eintreten.

Eine Hochrechnung negativer Einkünfte würde hingegen den Zweck der Umrechnungsbestimmung ins Gegenteil verkehren, weil der Bezug von steuerfreiem Arbeitslosengeld diesfalls nicht den Ausschluss einer Progressionsmilderung, sondern auf Grund der Vervielfachung eines Verlustes – konkret aus Gewerbebetrieb - erst recht eine Progressionsmilderung mit sich bringen würde.

Da ein solches Ergebnis nicht im Einklang mit dem Zweck der Umrechnungsbestimmung steht, war der Berufung insoweit, als diese die Umrechnung des Verlustes von -420,21 € auf einen Jahresbetrag begehrte, nicht Folge zu geben.

Die von der Bw weiters ganzjährig bezogene Witwenpension sowie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unterliegen nicht der Umrechnung, weshalb letztlich sämtliche der von der Bw im Jahr 2004 bezogenen Einkünfte in ihrer tatsächlichen Höhe anzusetzen sind. Es ist evident, dass die auf Grundlage dieser Einkünfte errechnete Einkommensteuer niedriger ist als jene, die sich unter Einbeziehung des Arbeitslosengeldes ergeben würde.

Die Bw hat schließlich zu Recht darauf hingewiesen, dass sie keine Einkünfte aus einem aktiven Dienstverhältnis, sondern eine Pension bezogen hat, weshalb weder das Werbungskostenpauschale noch der Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag, sondern der Pensionistenabsetzbetrag zu berücksichtigen sind.

Der Berufung war daher spruchgemäß teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. Jänner 2007