

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr1, vertreten durch SteuerberaterA, Adr2, über die Beschwerde vom 05.12.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 08.11.2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 und gegen die Bescheide desselben Finanzamtes vom 09.11.2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 und 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie in den Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamtes vom 15.02.2019 betreffend Einkommensteuer 2013 und vom 19.02.2019 betreffend Einkommensteuer 2015 und 2017 dargestellt, abgeändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bf. (idF.: Bf.) bezieht als Schauspieler für Theater, Film und Fernsehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In den Jahren 2013, 2015 und 2017 war er nicht ganzjährig beschäftigt, sondern erhielt auch steuerfreie Transferleistungen (Notstandshilfe, Überbrückungshilfe).

Laut Abfrage der Sozialversicherungsdaten durch das Finanzamt bezog der Bf. für folgende Zeiten Notstandshilfe bzw. Überbrückungshilfe:

2013	2015	2017
1.1.-31.5.	1.1.-10.5.	1.1.-9.10.
1.9.-31.12.	8.8.-31.12.	11.10.-31.10.
		1.12.-31.12.

Die Summe der steuerfreien Transferleistungen betrug € 10.184,61 (2013), € 11.783,36 (2015) und € 11.302,56 (2017).

Laut Lohnzetteldaten bezog der Bf. für nachstehende Zeiten aus Beschäftigungen als Theater- bzw. Filmschauspieler Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Dienstgeber	Zeitraum	stpfl. Bezüge
A-Film-GmbH	17.6.2013	2.173,26
SchloßX-GmbH	1.7.-31.8.2013	2.703,68
Stadtgemeinde--S°	11.5.-7.8.2015	5.407,77
B-GmbH	10.10.2017	2.112,76
C-GmbH	14.11.2017	2.419,92
B-GmbH	2.11.-22.11.2017	4.225,54

°Festspiele Stadt-S

Die Lohnzettel stimmen mit den Sozialversicherungsdaten überein. Lediglich die B-GmbH gab abweichend von den Sozialversicherungsdaten (demnach: beschäftigt am 14.10., 2.11. und 22.11.2017) einen Lohnzettel für den Zeitraum 2.-22.11.2017 ab.

Das Finanzamt führte mit den angefochtenen Bescheiden nachstehende Veranlagungen durch:

Betreffend Einkommensteuer 2013 wurden zur Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG die steuerfreien Einkünfte im Betrag von € 10.184,61 hinzugerechnet.

Betreffend Einkommensteuer 2015 wurden zur Ermittlung eines Durchschnittssteuersatzes die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf einen Jahresbetrag umgerechnet; der errechnete Durchschnittssteuersatz von 12,4 % wurde auf das zu versteuernde Einkommen von € 4.951,77 angewendet.

Betreffend Einkommensteuer 2017 wurden zur Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG die steuerfreien Einkünfte im Betrag von € 11.302,56 hinzugerechnet.

Der Bf. erhob gegen die Bescheide vom 8.11.2018 betreffend Einkommensteuer 2013 sowie vom 9.11.2018 betreffend Einkommensteuer 2015 und 2017 mit Schreiben vom 5.12.2018 Beschwerde und beantragte:

- a. die Umrechnung der Einkünfte als Schauspieler zu stornieren,
- b. anstelle des allgemeinen Pauschbetrages für Werbungskosten von € 132,00 das besondere Werbungskostenpauschale für Schauspieler im Betrag von 5 % der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Begründend führte der Bf. aus:

Er sei freiberuflich als Schauspieler tätig und übe diese Tätigkeit während des ganzen Jahres aus. Er nehme ganzjährig an sogenannten Castings zur Erlangung einer Rolle teil bzw. bereite sich während des ganzen Jahres auf mögliche Rollenengagements vor. Durch diese Vorbereitungen könne er sich auch für spontane Einsprünge anbieten. Die Einkünfte aus dieser Tätigkeit würden, obwohl es sich um werkvertragliche Engagements handle, gemäß Schauspielergesetz als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausbezahlt. Die Lohnverrechnung verwende für die Anrechnung eine tageweise (anhand der tatsächlichen Drehtage) Einstufung, obwohl in den Werkverträgen eine Vorbereitungszeit, eine standby-Zeit und auch die Verfügbarkeit für Nachbereitungen (z.B. Tonaufnahmen) und Filmaufnahmen vereinbart würden. Das Entgelt für die schauspielerische Leistung werde somit auf einen oder einige wenige Tage („Lieferdatum der vereinbarten Leistung“) reduziert, obwohl die Tätigkeit („Produktion der Leistung“) sich über das ganze Jahr erstrecke.

Die Einkünfte als Schauspieler und Filmschaffender unterlägen als ganzjährige Bezüge keiner Hochrechnung.

Eine Hochrechnung sei nur für Bezüge erforderlich, die nicht ganzjährig bezogen worden sind.

Das Finanzamt änderte mit Beschwerdeverentscheidungen vom 15.2.2019 betreffend Einkommensteuer 2013 sowie vom 19.2.2019 betreffend Einkommensteuer 2015 und 2017 die angefochtenen Bescheide insofern ab, als gemäß § 1 Z 2 der VO BGBl. II Nr. 32/1993 idGF. Werbungskosten für Bühnenangehörige und Filmschauspieler in Höhe von 5 vH. der Bemessungsgrundlage, demnach € 275,00 für 2013, € 328,11 für 2015 und € 443,93 für 2017 berücksichtigt wurden.

Mit elektronischen Eingaben vom 20.3.2019 führte der Bf. aus:

„Im genannten Bescheid wird auf den Antrag auf Eliminierung der Hoch- bzw. Kontrollrechnung gem. § 3 (2) EStG nicht Bezug genommen.

Da es sich bei der Tätigkeit, wie ausgeführt, um eine ganzjährige Tätigkeit als Schauspieler handelt, ist § 3 (2) EStG nicht anzuwenden. Wir sind mit einer amtswegigen Berichtigung des Bescheides einverstanden.“

Diese Eingaben wurden vom Finanzamt als Vorlageanträge gewertet. Im Vorlagebericht merkte das Finanzamt an, dass weder aus dem Gesetz noch aus den Richtlinien oder der Rechtsprechung ersichtlich wäre, dass Tätigkeiten als Schauspieler und Filmschaffender auf Grund der beruflichen Gegebenheiten als ganzjährige Bezüge angesehen werden könnten.

Die Ausstellung der jeweiligen Lohnzettel sei auf Basis der sozialversicherungsrechtlichen Bezugszeiträume erfolgt. Lediglich beim Dienstgeber B-GmbH sei scheinbar aus Vereinfachungsgründen von der Erstellung zweier Lohnzettel Abstand genommen und der beschäftigungsfreie Zeitraum zwischen 2.11. und 22.11.2017 miterfasst worden (Anmerkung: in diesem Zeitraum wurden keine steuerfreien Transferleistungen bezogen).

Aus Sicht der Abgabenbehörde liege jedoch im gegenständlichen Fall kein Rechenfehler bei der Hochrechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer ua. befreit:

- a. Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen,
- c. die Überbrückungshilfe für Bundesbedienstete nach den besonderen gesetzlichen Regelungen sowie gleichartige Bezüge, die auf Grund besonderer landesgesetzlicher Regelungen gewährt werden.

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge iSd. § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a oder c nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind gemäß Abs. 2 leg. cit. 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 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.

MaW. ist eine Vergleichsrechnung anzustellen:

Primär ist nach Hochrechnung der „für das restliche Kalenderjahr“ - das heißt, der außerhalb der Zeiten, in denen der Steuerpflichtige steuerfreie Transferleistungen erhielt, bezogenen - Einkünfte auf einen Jahresbetrag der sich daraus ergebende (höhere) Durchschnittssteuersatz auf die steuerpflichtigen Einkünfte anzuwenden.

Die festgesetzte Steuer darf aber nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Die Einhaltung dieser Regelung wird anhand einer Kontrollrechnung überprüft. Dabei kann die Steuer nach der Hochrechnung oder nach der Kontrollrechnung günstiger und damit maßgebend sein (Jakom/Laudacher, EStG, 2019, § 3 Rz 123).

Wurden steuerpflichtige Einkünfte teilweise für Zeiträume, für welche zugleich steuerfreie Transferleistungen bezogen wurden, erzielt, so sind anteilig (nach Tagen gerechnet) nur diejenigen Teile der Einkünfte, die außerhalb dieser Zeiträume bezogen wurden, der Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG zugrunde zu legen (vgl. zB. BFG 15.1.2018, RV/6100644/2017).

Einkünfte, die ganzjährig bezogen wurden, dürfen nicht in die Hochrechnung einbezogen werden (vgl. Mag. Wolfgang Ryda, Dr. Gertraude Langheinrich, Die auf der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 basierende Hochrechnung bestimmter Einkünfte, FJ 2013,14).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies:

Vorauszuschicken ist, dass das Finanzamt nur der Veranlagung zur Einkommensteuer 2015 eine Hochrechnung der „für das restliche Kalenderjahr bezogenen“ Einkünfte zugrunde gelegt hat. Bei den Veranlagungen zur Einkommensteuer 2013 und 2017 wurde hingegen der Gesamtbetrag der Einkünfte anhand der Kontrollrechnung (Hinzurechnung der steuerfreien Transferleistungen) ermittelt. Das Beschwerdebegehren, keine „Hochrechnung“ vorzunehmen, ist somit dahingehend zu verstehen, es sei weder eine Hochrechnung noch eine Kontrollrechnung der Besteuerung zugrunde zu legen.

Der Bf. ist als Schauspieler für Theater, Film und Fernsehen tätig. Er macht geltend, die Lohnzettel würden unzutreffende Zeiträume seiner Anstellungen ausweisen, da einerseits nach dem Schauspielergesetz und andererseits nach der konkreten Sachlage ganzjährige Einkünfte als Schauspieler vorlägen.

Dazu ist darauf zu verweisen, dass ab 1.1.2011 nicht das Schauspielergesetz (BGBl. Nr. 441/1922), sondern das Theaterarbeitsgesetz, BGBl. Nr. 100/2010 in Geltung ist; letzteres Gesetz ist auf Filmschauspieler nicht anwendbar. In beiden Gesetzen findet sich keine Regelung, wonach nicht ganzjährige Engagements jedenfalls als ganzjährig anzusehen seien.

Die Annahme des Bf., er habe tatsächlich ganzjährige Engagements als Schauspieler gehabt, erscheint - ungeachtet gesetzlich eingeräumter Zuverdienstgrenzen - schon deshalb unglaubwürdig, da er ja zugleich in nicht unerheblichem zeitlichem und betraglichem Ausmaß die oa. steuerfreien Transferleistungen erhalten hat.

Eine Vorbereitung auf mögliche Rollenengagements oder auch die Teilnahme an Castings stellen noch keine Dienstverhältnisse dar.

Dass die konkreten Dienstverhältnisse tatsächlich ganzjährige Engagements beinhaltet hätten, erscheint Anbetracht der in den Lohnzetteln angeführten Zeiträume und der geringen Höhe

der Entgelte unglaublich. Andernfalls wäre es am Bf. gelegen, bei den betreffenden Dienstgebern die Ausstellung berechtigter Lohnzettel zu beantragen.

Das Bundesfinanzgericht geht somit davon aus, dass die Lohnzetteldaten zutreffend sind.

Als Basis für die gemäß § 3 Abs. 2 EStG vorzunehmende Hochrechnung der Einkünfte kann nur der Teil der Einkünfte herangezogen werden, der außerhalb der Zeiträume liegt, in welchen der Bf. die steuerfreien Zuwendungen erhalten hat. Diese Voraussetzung ist in den Berechnungen der angefochtenen Bescheide bzw. der Beschwerdeentscheidungen erfüllt.

Zutreffend ist jedoch der Hinweis des Bf., ihm stünden anstelle des allgemeinen Werbungskostenpauschales Werbungskosten in Höhe von 5% der Bemessungsgrundlage zu (vgl. § 1 Z 2 der VO des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. Nr. 32/1993 idgF.)

Den Beschwerden war daher teilweise stattzugeben. Die angefochtenen Bescheide waren wie in den Beschwerdeentscheidungen dargestellt, abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, da die Annahme des Bf., Einkünfte von Schauspielern würden von Gesetzes wegen als ganzjährig bezogen gelten, der gesetzlichen Grundlage entbehrt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. April 2020