



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 6. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Irene König, vom 8. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2009 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erzielte im Streitjahr 2008 ihren Angaben zufolge Honorare für von ihr gehaltene Sprachtrainerkurse als freie Dienstnehmerin.

Mit Bescheid vom 8.6.2009 erging ein erklärungskonformer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen € 18.680,67, die aufgrund der Kontrollrechnung nach [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) anzusetzenden Einkünfte € 1.004,66.

Mit Schriftsatz vom 7.9.2009 erhob die Bw gegen den genannten Bescheid Berufung:

*„...1. Der angefochtene Bescheid ist in folgenden Punkten nicht berechtigt. Der Betrag von € 872,66 (brutto 1.004,66) an Einkünften hat zu entfallen. Es handelt sich um steuerfreie Einkünfte des AMS.*

*2. Ich habe irrtümlich für meinen Beruf notwendige Ausgaben nicht geltend gemacht: Laptop Acer – Rechnung vom 20.10.2008- € 514,99, Internetanschluss € 9,00, Telefonkosten -1/3 von € 476,00 für 7 Monate- € 159,00, Jahreskarte Wiener Linien -1/2 von € 449,00- € 224,50.*

*Die Rechnungen können bei Bedarf vorgelegt werden.*

*3. 2x1/14 des Jahreseinkommens müssten wie der 13. und 14. Monatsgehalt bei Angestellten mit dem ermäßigten Steuersatz aus dem Grundsatz der Gleichbehandlung besteuert werden.*

*4. Für den zu versteuernden Betrag von € 9.039,07 (19.039,07 – 10.000,00) ist meiner Ansicht nach ein Prozentsatz von 5.750,00/15.000,00 (38%!!) zu hoch.*

*Ich ersuche, den angefochtenen Bescheid in diesem Sinne zu korrigieren,.."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.7.2009 wurde der Berufung vom 7.7.2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 teilweise Folge gegeben und begründend ausgeführt:

*„Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung – wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante).*

*Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs.2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 18.874,38 angewendet.*

*Die Höhe der Einnahmen laut § 109a-Mitteilungen für das Kalenderjahr 2008 beträgt € 456,-- + 22.545,74 = 23.001,74 (Kennzahl 9050), davon sind in Abzug zu bringen:*

*Internetanschluss 9,-- (Kennzahl 9230)*

*Telefonkosten 159,-- (Kennzahl 9230)*

*1/2 Jahreskarte 224,50 (Kennzahl 9230)*

*Sozialversicherung 3.846,28 (Kennzahl 9226)*

*Afa für Anschaffung Laptop 85,83 (=Anschaffungskosten verteilt auf 3 Jahre, 1/2 Quote für 2008, da in 2.Jahreshälfte angeschafft) (Kennzahl 9130).*

*Eine begünstigte Besteuerung für das 13. und 14. Monatsgehalt ist im Einkommensteuergesetz nur für nichtselbständige Einkünfte vorgesehen."*

*Bezüglich der Besteuerung der Arbeitslosenbezüge wird auf obige Begründung verwiesen.*

*Der Prozentsatz der Besteuerung richtet sich nach dem Steuertarif des EStG."*

Hiergegen wurde am 24.7.2009 Vorlageantrag erhoben. Die Bw habe noch nie „Steuer von den AMS-Zahlungen“ zu leisten gehabt.

Mit Bericht vom 13.12.2012 legte das Finanzamt die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

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

Im Verfahren vor dem UFS ist nur mehr strittig, ob Arbeitslosengeld gemäß [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) steuerlich zu erfassen ist, ob bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit 2/14 der Einkünfte mit einem begünstigten Steuersatz zu besteuern sind und zum Schluss, ob ein Steuersatz von rund 38% zu hoch ist.

Unstrittig steht fest, dass die Bw im Jahr 2008 Einkünfte als freie Dienstnehmerin bezogen hat, die steuerlich als – unterrichtende Tätigkeit - selbständige Einkünfte und nicht als nichtselbständige Einkünfte anzusetzen sind (vgl. Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 23 Anm. 13).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 oder nach [§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) liegen offenbar nicht vor.

Vortragende am BFI und vergleichbaren Einrichtungen, wie die Bw, erzielen idR selbständige Einkünfte (vgl. Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 25 Anm. 60).

Eine begünstigte Besteuerung sonstiger Bezüge ist nur bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach [§ 67 EStG 1988](#) vorgesehen.

Einen gewissen Ausgleich schafft für Bezieher betrieblicher Einkünfte der Grundfreibetrag des Gewinnfreibetrages nach [§ 10 EStG 1988](#); diese Regelung gilt allerdings erst ab 2010 (vgl. Nitsch in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 10 Anm. 3).

Die in der Berufung beantragten Betriebsausgaben hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt. Der UFS kann es zugunsten der Bw dahingestellt lassen, ob diese Berücksichtigung in allen Fällen der Höhe nach richtigerweise erfolgt ist, zumal die dem Finanzamt vorgelegten Belege nicht in Kopie zum Finanzamtsakt genommen wurden und daher eine Nachprüfung ohne weiteres Ermittlungsverfahren nicht möglich wäre.

[§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) lautet:

„(2) Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück [des Heeresgebührengesetzes 2001](#)), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986](#)) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind 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. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer ([§ 31 ASVG](#)), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muß. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen.“

Bestimmte steuerfreie Bezüge lösen bei Durchführung der Veranlagung eine besondere Berechnung (besonderer Progressionsvorbehalt) aus. Eine derartige Transferleistung ist etwa das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld.

Hochzurechnen sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer Veranlagung jener Zeitraum, während dessen der Steuerpflichtige die angegebenen Transferleistungen bezieht, neutralisiert wird. Die Veranlagung ist somit in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden (vgl. Kuprian in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 3 Anm. 163).

Die Einkünfte als Sprachtrainerin wurden offenkundig zu Zeiten erzielt, in denen nicht Arbeitslosengeld bezogen wurde.

Für das Arbeitslosengeld ist daher eine Hochrechnung erforderlich gewesen.

Die sich auf Grund der Hochrechnung ergebende Steuer ist jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich bei der Einbeziehung des Arbeitslosenentgelts in die Vollbesteuerung eine niedrigere Steuerbelastung.

Das Finanzamt ist daher gesetzeskonform vorgegangen.

Was schließlich den Steuersatz von 38,3333% für € 10.000,00 übersteigenden Einkommensteile bei einem Einkommen über € 10.000,00 und weniger als € 25.000,00 anlangt, entspricht dieser [§ 33 EStG 1988](#) in der für das Jahr 2008 anzuwendenden Fassung (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 33 Anm. 7):

*„§ 33. (1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich:*

| <i>Bei einem Einkommen von</i>  | <i>Einkommensteuer</i> | <i>Steuersatz</i> |
|---------------------------------|------------------------|-------------------|
| <i>10.000 Euro und darunter</i> | <i>0 Euro</i>          | <i>0%</i>         |
| <i>25.000 Euro</i>              | <i>5.750 Euro</i>      | <i>23%</i>        |
| <i>51.000 Euro</i>              | <i>17.085 Euro</i>     | <i>33,5%</i>      |

*Für Einkommensteile über 51.000 Euro beträgt der Steuersatz 50%.*

*Bei einem Einkommen von mehr als 10.000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:*

| <i>Einkommen</i>                            | <i>Einkommensteuer in Euro</i>   |                |
|---|--|----------------|
| <i>über 10.000 Euro<br/>bis 25.000 Euro</i> | <i><math>(\text{Einkommen} - 10.000) \times 5.750</math><br/>15.000</i>  |                |
| <i>über 25.000 Euro<br/>bis 51.000 Euro</i> | <i><math>(\text{Einkommen} - 25.000) \times 11.335</math><br/>26.000</i> | <i>+ 5.750</i> |
| <i>über 51.000 Euro</i>                     | <i><math>(\text{Einkommen} - 51.000) \times 0,5 + 17.085</math></i>      |                |

Wie in der Berufungsvorentscheidung dargestellt, ist daher die Tarifsteuer wie folgt zu berechnen:

18.874,38 (= Einkommen) minus 10.000 = 8.874,38 multipliziert mit 5.750,00 ist 51.027.397 dividiert durch 15.000,00 ergibt 3.401,85 und nach Abzug der Absetzbeträge eine Einkommensteuer von € 3.244,60.

Der Steuersatz für die € 10.000,00 übersteigenden Einkünfte von € 8.874,38 beträgt 38,3333% (8.874,38 dividiert durch 3.401,85), der Durchschnittssteuersatz (Tarifsteuer) beträgt lediglich rund 18% (18.874 dividiert durch 3.401,85).

Der Berufung war daher nur im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben.

Wien, am 25. März 2013