



GZ. RV/1526-W/08,
miterledigt RV/1527-W/08,
RV/2774-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der X, vertreten durch Y gegen die Bescheide des Finanzamtes Z betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006, sowie betreffend die Verhängung von Verspätungszuschlägen hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 werden abgeändert.

Den Berufungen gegen die Verspätungszuschläge hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 wird teilweise Folge gegeben und die Verspätungszuschläge wegen Nichtabgabe der Steuererklärung angepasst an die im Rahmen der Berufungsentscheidung festgesetzte Einkommensteuer mit 10% von € 1.598,16 mit € 159,81 für 2004 und mit 10% von € 1.154,29 mit € 115,42 für 2005 festgesetzt.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog in den Streitjahren 2004 bis 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Kindergartenpädagogin, sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit

als heilpädagogische Kindergärtnerin im Rahmen ihrer Tätigkeit als freie Mitarbeiterin des Ambulatorium in der Frühförderung von Kindern zwischen 0 und 3 Jahren.

Dem Finanzamt wurde gemäß § 109a EStG 1988 mitgeteilt, dass die Bw. im Jahr 2004 Einkünfte in Höhe von € 5.450,54 und im Jahr 2005 in Höhe von € 4.795,46 erhalten hat.

Aufgrund dieser Mitteilungen wurden am 7. Mai 2007 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 erlassen und die Einkünfte in der mitgeteilten Höhe (€ 5.450,54 für 2004 und € 4.795,46 für 2005) angesetzt. Mit gleichem Datum wurden Bescheide über die Verhängung von Verspätungszuschlägen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 im Ausmaß von 10 Prozent aufgrund der Bestimmung des § 135 BAO erlassen

Die Bw. erhob Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005, sowie gegen die Bescheide betreffend die Verhängung von Verspätungszuschlägen für die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005. Beiliegend zu den Berufungen legte die Bw. Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005, sowie Aufstellungen über die Einnahmen und Ausgaben hinsichtlich ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit und eine Tätigkeitsbeschreibung vor. Die Bw. beantragte in den Jahren 2004 und 2005 die von ihr angegebenen Betriebsausgaben und Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Aus der Tätigkeitsbeschreibung ergibt sich, dass die Bw. ihr vom Ambulatorium zugewiesene Familien mit betreuungsbedürftigen Kindern zwischen 0 und 3 Jahren aufsucht und die Familie bei der Erziehung, Ernährung, Entwicklung der Kinder unterstützt, sowie Fördervorschläge unterbreitet im Bereich Fein- bzw. Grobmotorik, Wahrnehmung und Sprache etc. Da die Förderung am besten durch "Tun" zu erreichen sei, gab die Bw. an, viele Materialien zu benötigen, welches in den Familien nicht vorhanden sei. (Rasierschaum, Becher für Schüttspiele etc.).

Die Bw. errechnete ihre Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 2004 und 2005 wie folgt:

	2004		2005	
§ 109a		Einnahmen	<th>Einnahmen</th>	Einnahmen
		5.450,54		4.795,46
	Ausgaben		Ausgaben	
SV Anteil freier Dienstnehmer	613,93		474,89	
Km Geld	334.08		394,62	

Geringwertige WG	173,90		314,76	
Telefonkosten	234,53		324,15	
Spesen, Gebühren	13,60		9,50	
Arbeitsmaterialien, Büromaterial	3.357,46		1.571,96	
Fachliteratur, Arbeitsbücher	297,37		242,82	
Gewinn		425,67		1.462,74

An Sonderausgaben beantragte die Bw in ihren Steuererklärungen folgende Beträge:

2004: € 303,56 an Versicherungsprämien und € 75,- an Kirchenbeitrag.

2005: € 310,62 an Versicherungsprämien, € 4.227,50 an Beiträgen für Wohnraumschaffung und € 100,- an Kirchenbeitrag.

Das Finanzamt erließ am 13. November 2007 Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005, sowie Bescheide betreffend die Änderung der Verspätungszuschläge gem. § 295 Abs. 3 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005. Die Einkünfte der Bw. aus ihrer Tätigkeit als freiberufliche Kindergartenpädagogin wurden im Jahr 2004 mit € 3.507,43 und im Jahr 2005 mit € 3.417,58 angesetzt.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass Aufwendungen, die primär der Privatsphäre zuzuordnen seien, die jedoch auch dem Beruf dienen, gemäß § 20 EStG dem Aufteilungsverbot unterliegen und daher auch nicht anteilmäßig abgesetzt werden könnten. Bastelmaterial müsse erfahrungsgemäß von den Kindern selbst bezahlt werden. Die Rechnungen müssen auf den Namen desjenigen lauten, der die Rechnung als Ausgaben geltend macht bzw. müsse der tatsächliche Zahlungsfluss erkennbar sein. Von den Telefonkosten seien 40% Privatanteil ausgeschieden worden.

Die Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005, sowie betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Bw. führte aus, dass sich die Berufungen gegen die Nichtanerkennung von Arbeitsmaterialien und Bastelmaterialien als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben richte. Die Bw. verwies darauf, dass es sich bei den in den Belegkopien enthaltenen Beträgen um betriebliche Aufwendungen handle. Weiters gab die Bw. bekannt, dass von den betreuten

Kindern kein Bastelbeitrag eingehoben werde und die Bw. sämtliche Arbeits- und Bastelmanualien für die Betreuung der Kinder selber finanziere.

Nach Aufforderung durch das Finanzamt hat die Bw. die Originalbelege betreffend ihre geltend gemachten Ausgaben für die Jahre 2004 und 2005 vorgelegt.

Die Originalbelege betreffend Bastelmanual sind teilweise an „Integrative Freizeitgruppe“ adressiert und mit dem Namen der Bw. überklebt oder überschrieben bzw. ist als Lieferadresse die Adresse des NÖ Landeskindergartens angegeben, in welchem die Bw. nichtselbständig tätig ist.

Auch für das Jahr 2006 wurden seitens der Bw. die Originalbelege vorgelegt. Aufgrund der Mitteilung gem. § 109a EStG erhielt die Bw. im Jahr 2006 € 4.062,92 an Einnahmen für ihre freiberufliche Kinderbetreuung.

Die Bw. machte im Jahr 2006 an Ausgaben € 276,68 an SV Anteil freier Dienstnehmer, € 435,10 an Km Geldern, € 94,17 an Absetzung für Abnutzung € 212,44 an Telefonkosten abzüglich 40% Privatanteil, € 2,80 an Spesen, € 1.892,48 an Arbeits- und Büromaterialien und € 8,30 für Literatur geltend und legte Belege für diese Ausgaben vor.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 am 11. August 2008 und setzte Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 3.562,44 an. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Ausgaben für Arbeits- und Büromaterialien bis zur Entscheidung über die Jahre 2004 und 2005 außer Ansatz bleiben und die Km Gelder mangels Vorlage eines Fahrtenbuches nicht anerkannt werden.

Die Bw. erhob Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 und stellte fest, dass es sich bei den übermittelten Belegen um betriebliche Aufwendungen handle. Außerdem legte die Bw. monatliche Aufstellungen über die Fahrten zu den von ihr im Jahr 2006 geförderten Kindern vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe der Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Bw. als freiberufliche Kindergartenpädagogin in den Streitjahren 2004 bis 2006, sowie die Verspätungszuschläge hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im gegenständlichen Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. bezog in den Streitjahren 2004 und 2005 Einnahmen aus der Tätigkeit als freiberufliche Kindergartenpädagogin. Die Höhe dieser Einnahmen wurde dem Finanzamt mit Mitteilung gemäß § 109a EStG , mit € 5.450,54 im Jahr 2004 und € 4.795,46 im Jahr 2005

und bekannt gegeben und vom Finanzamt am 7. Mai 2007 die Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 unter Ansatz der mitgeteilten Einnahmen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit durchgeführt, sowie gleichzeitig Bescheide über die Verhängung von Verspätungszuschlägen in Höhe von 10% hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 erlassen, da seitens der Bw. beim Finanzamt bis zum 7. Mai 2007 keine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 eingereicht worden waren.

Die Bw. erhob Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005, sowie auch für das Jahr 2006, nachdem seitens des Finanzamtes nicht sämtliche von ihr als Betriebsausgaben angegebenen Aufwendungen anerkannt worden waren.

Im Laufe des Verfahrens hat die Bw. Einnahmen und Ausgabenrechnungen für die Jahre 2004 bis 2006, sowie die bezughabenden Originalbelege für die Aufwendungen vorgelegt.

Auf diversen Originalbelegen betreffend Arbeitsmaterial ist als Rechnungsempfänger eine „Integrative Freizeitgruppe“ per Wohnadresse der Bw. angegeben, auf den Originalen der Rechnungen ist diese Bezeichnung überklebt bzw. überschrieben und der Name der Bw. eingefügt. Manche Originalbelege enthalten als Lieferadresse die Bezeichnung NÖ Landeskindergarten mit der Adresse des Kindergartens, in welchem die Bw. nichtselbständig tätig ist (z. B. Rechnung vom 16. 2. 2004 Unibind). Diverse Belege enthalten Lieferungen von z.B. Holzschlängen, Windmobiles oder ähnlichem Bastelmanual in einer Stückzahl von 24 oder 30. (z.B. Rechnung Ledacolor vom 7. 7. 2004 Holzschlängen und Windmobile 24 Stück, Merlin Öko Powerboot 35 Stück Rechnung vom 28. 1. 2004, Rechnung Ledacolor vom 10. 2. 2005, 30 Keilrahmen).

Aus den Fahrtunterlagen des Jahres 2006 ergibt sich, dass die Bw. in diesem Jahr 5 verschiedene Kinder unterschiedlich oft (zwischen 27 und 4 mal) betreut hat und die Km Angaben der Bw. richtig sind.

Festgestellt wurde, dass die vorgelegten Originalbelege für die Jahre 2004 bis 2006 betreffend Bastelmanual teilweise überschrieben oder überklebt wurden und namentlich nicht eindeutig der Bw. zuordenbar sind.

Die Buchbestellung „Kinder, die Rahmen sprengen“ vom Jahr 2006 ist mit dem Bestellnahmen „Kindergarten Sollnau2“ bezeichnet.

Die an die Bw. adressierte Rechnung vom 1. 6. 2004 der Firma Merlin über € 147,42 wurde mit einem Erlagschein bezahlt, auf welchem als Einzahler ursprünglich der NÖ Landeskindergarten angegeben ist und diese Angaben mit dem Namen der Bw. überschrieben sind.

Die Rechnung vom 14. 12. 2005 über € 88,96 ist adressiert an den NÖ Landeskindergarten, integrative Freizeitgruppe und der Erlagschein wurde unter dem Namen der Bw. eingezahlt. Aus dieser Rechnung ist ersichtlich, dass der Name „integrative Freizeitgruppe“ als Teil des NÖ Landeskindergartens, in welchem die Bw. nichtselbständig tätig ist, angegeben ist.

In den Jahren 2004 und 2005 wurden als Betriebsausgaben Aufwendungen für einen Computertisch, eine Stapelbox, Lautsprecher, einen Stapelstuhl und einen Computermonitor als geringwertige Wirtschaftsgüter geltend gemacht.

Die Vorlage der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 erfolgte unentschuldbar verspätet erst im Zuge des Berufungsverfahrens.

Rechtliche Würdigung.

Höhe der Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in den Jahren 2004 bis 2006:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Die Bw. erwirtschaftete in den Streitjahren 2004 bis 2006 neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit in einem NÖ Landeskindergarten Einnahmen aus selbständiger Arbeit als heilpädagogische Kindergärtnerin in Höhe von € 5.450,54 im Jahr 2004, € 4.795,46 im Jahr 2005 und € 4.062,66 im Jahr 2006.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellen in den Streitjahren die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für SV Anteil freier Dienstnehmer, Km Geld, Spesen und Gebühren Betriebsausgaben dar. Von den geltend gemachten Telefongebühren sind jeweils 40% Privatanteil auszuscheiden.

Hinsichtlich der in den Streitjahren als geringwertige Wirtschaftsgüter geltend gemachten Kosten für Computertisch, Lautsprecher, Stapelbox, Stapelstuhl und PC Monitor ist auszuführen, dass diese Aufwendungen als solche gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG anzusehen sind, die aufgrund des Aufteilungsverbotes nicht abzugsfähig sind, da sie als Ausgaben für die Lebensführung anzusehen sind, auch wenn sie dem Beruf dienen.

Betreffend die außerdem strittigen Kosten für Arbeit- bzw. Bastelmanual und Fachliteratur werden aufgrund der Tatsache, dass einerseits von der Bw. hinsichtlich der Aufwendungen eine Veranlassung durch ihre Tätigkeit als freiberufliche Kindergartenpädagogin nicht nachgewiesen wurde und andererseits weil von der Bw. die Originalrechnungen, welche keinen Veranlassungszusammenhang zwischen den Rechnungen und der freiberuflichen Tätigkeit ergaben (Adressat war z.B. der NÖ Landeskindergarten, bezahlt wurde mit einem an den NÖ Landeskindergarten gerichteten Erlagschein etc.) überschrieben bzw. überklebt, somit

verfälscht wurden, für die Jahre 2004 und 2005 nur jene Aufwendungen als Betriebsausgaben anerkannt, die bereits in den Berufungsvorentscheidungen anerkannt wurden. Es erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat nicht den üblichen Denkgesetzen entsprechend, dass bei einer Betreuung von einzelnen Kindern zur Frühförderung (2006 z.B. 5 verschiedenen Kinder) eine Bestellung von 24 Windmobiles oder Holzschlangen oder 35 Merlin Öko Powerbooten als Material für die freiberufliche Frühförderung von 0-3 jährigen Kindern beruflich veranlasst ist.

Für das Jahr 2006 wird von dem für Arbeitsmaterial beantragten Betrag von € 1.892,48 nur ein Betrag von € 679,83 anerkannt, da auch bei den für dieses Jahr vorgelegten Belegen Überschreibungen der Rechnungsadressaten von der Bw., also Verfälschungen von Rechnungen vorgenommen wurden (z. B. wurden bei der an den NÖ Landeskindergarten, integrative Freizeitgruppe gerichteten Rechnung vom 14.12.2005 der Adressat durchgestrichen und durch den Namen der Bw. ersetzt). Die an die Integrative Freizeitgruppe ausgestellten Bücherbelege werden nicht anerkannt, da diese als Teil des NÖ Landeskindergartens anzusehen ist und nicht mit der freiberuflichen Tätigkeit der Bw., nämlich der Betreuung einzelner Kinder in den Familien, in Zusammenhang steht. Auch der Beleg über ein Buch „Kinder, die Rahmen sprengen um € 8,30 wird nicht anerkannt, da als Besteller der Kindergarten Sollenau II angegeben ist.

Für das Jahr 2006 werden alle Rechnungen mit Adressatname Integrative Freizeitgruppe nicht anerkannt. Da es nicht üblich ist, anlässlich eines Auslandsaufenthaltes innerhalb von fünf Tagen einen Betrag von € 550,- für freiberuflich benötigtes Arbeitsmaterial aufzuwenden, werden die in den Niederlanden innerhalb von 5 Tagen ausgestellten Rechnungen, aus denen nicht ersichtlich ist, welche Gegenstände erworben wurden und inwieweit diese in Zusammenhang mit der Tätigkeit der Bw. stehen, nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Bei allen gekauften Arbeits- und Bastelutensilien ist neben einer möglichen privaten Verwendung auch die Verwendung im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit im NÖ Landeskindergarten möglich, wo jedoch üblicherweise Bastelbeiträge von den Kindern eingehoben werden bzw. den Kindergartenpädagoginnen vom Dienstgeber von ihnen zur Verfügung gestelltes Bastelmanual ersetzt wird. Die Bw. konnte daher nicht für sämtliche geltend gemachten Aufwendungen die Betriebsausgabeneigenschaft nachweisen.

Aus den angeführten Gründen werden daher in den Streitjahren Ausgaben in folgender Höhe als Betriebsausgaben anerkannt.

	2004	2005	2006
Einnahmen	5.450,54	4.795,46	4.062,66

Anerkannte Betriebsausgaben	1.943,10	1.377,88	1.608,85
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	3.507,44	3.417,58	2.453,81

Abweichend von den Berufungsvorentscheidungen werden die von der Bw. in ihren Einkommensteuererklärungen beantragten Sonderausgaben in den Jahren 2004 und 2005 anerkannt wie folgt:

2004: € 303,56 Versicherungen und € 75,- Kirchenbeitrag.

2005: € 310,62 Versicherungen , € 4.227,50 Wohnraumschaffung und € 100,- Kirchenbeitrag.

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 wird aufgrund der obigen Ausführungen teilweise Folge gegeben.

Verspätungszuschläge für die Einkommensteuer betreffend die Jahre 2004 und 2005:

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgelegten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Einkommensteuererklärungen sind gemäß § 134 BAO bis zum Ende des Monats April des Folgejahres einzureichen.

Die Bw. hat die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 ohne Entschuldbarkeit nicht bis Ende April des Jahres 2005 bzw. 2006 eingereicht, weshalb das Finanzamt zu Recht Verspätungszuschläge in Höhe von 10 Prozent der festgesetzten Einkommensteuer in den Bescheiden vom 7. Mai 2007 festgesetzt hat. Gegen diese erstmalige Festsetzung von Verspätungszuschlägen hat die Bw. Berufung erhoben. Im Zuge der Erlassung der Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 wurden gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderte Verspätungszuschlagsbescheide erlassen. Der Vorlageantrag der Bw., welcher sich gegen diese Festsetzungen richtet, wird als ergänzender Schriftsatz gewertet und die Berufung gegen die erstmalige Festsetzung der Verspätungszuschläge gilt gemäß § 274 BAO als auch gegen die späteren Bescheide vom 13. November 2007 gerichtet.

Da hinsichtlich der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 eine nicht entschuldbare verspätete Einreichung derselben vorliegt, war ein der Höhe nach der in dieser Berufungsentscheidung festgesetzten Einkommensteuer angepasster Verspätungszuschlag in Höhe von € 159,81 für 2004 und € 115,42 für 2005 festzusetzen und der Berufung hinsichtlich

der Verspätungszuschläge betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 teilweise stattzugeben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 24. Februar 2009