



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 26. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 10. November 2011 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt erließ am 10. November 2011 (im wiederaufgenommenen Verfahren) den an den Berufungswerber (Bw.) gerichteten Einkommensteuerbescheid 2006 wie folgt:

Gegenüber dem ursprünglich erklärungskgemäß erlassenen Steuerbescheid gelangten Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 3.500,00 € in Ansatz.

Diese Abweichung wurde damit begründet, dass dem Bw. laut Mitteilung des FA 6/7/15 Honorare von der Firma F. in Höhe von 3.500,00 € ausbezahlt worden seien.

Diese Einnahmen rechne man bei der Berechnung der Einkommensteuer hinzu.

Auf Grund dieser Änderung ergab sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 1.532,18 €.

Der Bw. brachte das Rechtsmittel der Berufung mit nachstehender Begründung ein:

"Wie Sie in Ihrer Bescheidbegründung ... bemerken, ist mir ein Honorar der Firma F... zugeflossen. Da ich für diese Einnahmen auch beruflich bedingte Ausgaben tätigen musste,

war mein Gewinn unter den erlaubten 730 € pro Jahr. ...

In der Beilage lege ich das ausgefüllte E1a Formular bei."

Die Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für EinzelunternehmerInnen (betriebliche Einkünfte) für 2006 weist folgende Eintragungen auf:

Erträge/Betriebseinnahmen	9040	3.500,- €
Abschreibungen auf das Anlagevermögen (z.B. AfA, geringwertige Wirtschaftsgüter)	9130	1.369,- €
Übrige und/oder pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben	9230	617,40 €
Laufender Gewinn/Verlust		385,84 €

Der Vorhalt des Finanzamtes an den Bw. enthält folgende Ergänzungspunkte:

"Als Beilage zur Berufung erklären Sie Erträge in Höhe von € 3.500,- und Ausgaben in Höhe von € 1.986,40. Gleichzeitig stellen Sie fest, dass sich daraus ein Gewinn von 'unter € 730,-' ergibt.

Sie werden eingeladen, diese rechnerische Differenz aufzuklären und sämtliche in Zusammenhang mit dem erhaltenen Honorar von € 3.500,- in Zusammenhang stehenden Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen."

In Beantwortung dieses Schreibens legte der Bw. eine Einnahmen-Ausgabenrechnung und die Aufstellungen: Details Ausgaben, Eingebraachte Gegenstände und Fachliteratur vor.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

"Trotz ausdrücklichen Ersuchens des Finanzamtes ... haben Sie weder Rechnungen noch Zahlungsnachweise bezüglich der behaupteten Aufwendungen vorgelegt. Auf die Bestimmung des § 132 (1) BAO, derzufolge im Abgabeverfahren eine siebenjährige Aufbewahrungsfrist von Büchern, Aufzeichnungen und dazugehörigen Belegen besteht, wird ausdrücklich hingewiesen."

Der Vorlageantrag wurde mit nachstehender Begründung erstattet:

"Bei dem steuerlich geltend gemachten Raum handelt es sich nicht um ein 'normales klassisches' Arbeitszimmer, nur mit Schreibtisch und Bücherregal, vielmehr um ein solches, welches nur für die selbständige Tätigkeit überwiegend genutzt wird, nämlich um ein berufsspezifisches Softwarelabor.

Ich habe für die Firma F... ein Software Programm erstellt, mittels dessen Hilfe man Gutachten für den Fachbereich ... erstellen kann. Es handelt sich dabei um eine mehrplatzfähige Anwendung, daher sind auch mehrere Computer notwendig, um diese Anwendung programmieren und testen zu können. Darüber hinaus können die erstellten Gutachten auch gedruckt werden, somit ist auch ein Drucker notwendig, um die erforderlichen Tätigkeiten durchführen zu können. Mit dem Programm können auch gescannte

Dokumente verarbeitet werden. Um alle diese Arbeitsmittel unterzubringen, ist daher ein Arbeitszimmer unabdingbar, von welchem ich ausschließlich und überwiegend für meine selbständigen Einkünfte tätig bin.

In den Jahren vor 2006 habe ich privat einiges an Hardware und Software angeschafft. Zu diesem Zeitpunkt gab es für mich noch keinen Grund zur Annahme, dass ich zukünftig selbständige Einkünfte haben werde und habe deshalb auch keine Rechnungen mehr. Diese Wirtschaftsgüter habe ich dann Anfang 2006 in meine selbständige Tätigkeit eingebracht und auch nur zu 80% des Anschaffungswertes angesetzt. siehe Aufstellung von 'Anlagevermögen von (Name des Bw.)'."

Das Finanzamt richtete einen weiteren Vorhalt an den Bw.:

"Grundsätzlich fallen Arbeitszimmer unter die nichtabzugsfähigen Aufwendungen sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt bzw. nicht erfüllt sind (§ 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a und lit. d EStG). Daher muss unter anderem das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstellen.

Somit werden Sie ersucht, Pläne der Wohnung (insb. den Grundriss) sowie Fotos des Arbeitszimmers zwecks Nachvollziehbarkeit einzureichen. Illustrieren Sie anhand geeigneter Unterlagen den betr. Anteil von 14,8%. Geben Sie darüber hinaus eine Stellungnahme ab, wie es zu der Auftragserteilung der Softwareerstellung gekommen ist, d.h. wann wurde der Vertrag unterzeichnet und wann war der Leistungszeitraum. Reichen Sie eine Kopie des Vertrages bzw. der Honorarnote ein. Wann genau haben Sie mit Ihrer selbst. Tätigkeit begonnen und wann wurde sie wieder aufgegeben? Haben Sie in dem gesamten Zeitraum nur einen einzigen Auftrag angenommen oder wollen Sie noch rechtzeitig weitere gelegte Honorare bekanntgeben? Wann genau wurde das Arbeitszimmer eingerichtet? In welchen genauen Zeitraum wurden die Wirtschaftsgüter betriebl. genutzt bzw. angeschafft?"

Das Antwortschreiben lautet wie folgt:

"Zuerst möchte ich Klarheit in die Frage bringen, wie es zur Auftragserteilung gekommen ist: Ein befreundeter Hardware-Lieferant, der die Firma F... schon länger betreut hat, hat mich angesprochen, ob ich einen Auftrag für die Software-Entwicklung annehmen möchte. Somit habe ich mit der Firma F... Kontakt aufgenommen. Die Auftragsanbahnung hat Anfang 2006 stattgefunden. Die eigentliche Software-Entwicklung hat mit März 2006 gestartet. Die entsprechende Honorarnote wurde am 20.6.2006 gelegt, siehe auch Anlage.

Das Arbeitszimmer wurde im März 006 eingerichtet, damit ich mit der Software-Entwicklung beginnen konnte.

Ab diesem Zeitpunkt wurden alle Wirtschaftsgüter betrieblich genutzt.

Weiter möchte ich zum Arbeitszimmer bemerken:

Es entspricht dem Berufsbild eines Programmierers, dass diese Tätigkeit beinahe

ausschließlich in einem Arbeitszimmer ausgeführt wird und für diese Tätigkeit Computer samt erforderlicher Infrastruktur (Peripheriegeräte, Internet, ... notwendig sind.

Den im Jahr 2006 erhaltenen Auftrag konnte ich daher nur in meinem Arbeitszimmer mit den geltend gemachten hierzu notwendigen Betriebsmitteln ausführen.

Die Tätigkeit wurde zu mehr als 90% (mit Ausnahme weniger Besprechungen) im Arbeitszimmer ausgeführt.'

Die Erfordernisse zur Anerkennung der Kosten des Arbeitszimmers als Betriebsausgabe liegen damit - nach meiner Meinung nach - vor."

Dem Schreiben waren ein Grundriss der Wohnung, Fotos des Raumes, in dem sich ein Schreibtisch samt Computer und Peripheriegeräten befinden sowie die Honorarnote der Firma F. beigelegt.

Am 13. April 2012 schrieb der Bw. dem Finanzamt, er habe sich das ganze Jahr 2006 um das Erlangen von Folgeaufträgen im Sinne eines ordentlichen Kaufmannes bemüht und seine Tätigkeit erst zu Jahresende eingestellt, da keine Aussichten auf Erfolg seiner Bemühungen bestanden hätten. Daher beantrage er, die Kosten für die "Betriebsräume bis Ende 2006 anzuerkennen." Die von ihm eingebrachten und im Rahmen der Abschreibung geltend gemachten EDV-Geräte/Gegenstände seien im Jahr 2006 ausschließlich beruflich verwendet worden. Es handle sich hierbei um Betriebsmittel, ohne welche die Erbringung der Dienstleistung als Programmierer unmöglich sei. Er beantrage, auch diese für das gesamte Jahr 2006 zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Erzielte Einnahmen des Jahres 2006:

Der Bw. erzielte im Jahr 2006 - wie aus der vorgelegten Honorarnote vom 20. Juni 2006 ersichtlich ist - tatsächlich Einnahmen in Höhe von € 4.200,00. Zu einem Abfluss der in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer ist es im Jahr 2006 (und auch danach) nicht gekommen. Das Finanzamt wies auf diesen Umstand unter den Streitpunkten auf Seite 2 des Vorlageberichtes hin und bestätigte diesen Hinweis des Finanzamtes die seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgenommene Abgabeninformationssystemabfrage, weshalb der entsprechende Betrag nach den folgenden Rechtsausführungen im Rahmen der Einnahmen-Ausgabenrechnung (mangels Durchlaufcharakter) nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist (keine Nettoverrechnung).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 21.12.1999, 95/14/0005, ausgeführt, dass ein Wahlrecht zwischen Brutto- und Nettoverrechnung nur besteht, wenn die Beträge einkommensteuerneutral sind und insofern "durchlaufende Posten" vorliegen. Fallen

die entsprechenden Beträge in unterschiedlicher Höhe an, wie dies (bspw.) bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges nach Durchschnittssätzen ... der Fall ist, weil sich die Vorsteuer diesfalls nicht nach den in Rechnung gestellten Umsatzsteuern, sondern nach einem bestimmten Prozentsatz des Umsatzes des die "Pauschalierung" in Anspruch nehmenden Unternehmers bemisst, so kann von einem durchlaufenden Posten iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 begrifflich keine Rede sein.

In einem Erkenntnis zur seinerzeitigen durch das Steuerreformgesetz 1993 eingeführten Umsatzsteuersondervorauszahlung hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 18.02.1999, 97/15/0211) bestätigt, dass der Zweck des § 4 Abs. 3 dritter Satz EStG 1988 darin besteht, eine Vereinfachung der Gewinnermittlung durch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in allen jenen Fällen herbeizuführen, in denen sich die Umsatzsteuer auf den Totalgewinn einer Betätigung nicht auswirkt.

Das Vorliegen eines durchlaufenden Postens iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist nach obigen Ausführungen zu verneinen.

Zu den geltend gemachten Betriebsausgaben ist im Einzelnen auszuführen:

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

Der Bw. war den eingereichten Einkommensteuererklärungen folgend in den Jahren vor und nach 2006 ausschließlich nichtselbständig tätig. Im Juni 2006 erzielte der Bw. aus einem einmalig angenommenen Auftrag Einnahmen in der oben angeführten Höhe. Nach den eigenen unbestrittenen Angaben des Bw. lag den erzielten Einnahmen ein von ihm erstelltes Software-Programm zugrunde. Das am 20. Juni 2006 in Rechnung gestellte Honorar belief sich auf einen Zeitaufwand von "50 Stunden (je 70 €)" (zuzüglich Umsatzsteuer).

Laut den eigenen Angaben des Bw. hatte die Auftragsanbahnung Anfang 2006 stattgefunden, im März 2006 erfolgte die Einrichtung eines Zimmers seiner Wohnung mit einer Computerstation samt Peripheriegeräten, die eigentliche Software-Entwicklung startete mit März 2006.

Das Erzielen von Einkünften dieser Größenordnung bedingt zweifelsohne die vom Bw. ins Treffen geführten Maßnahmen und kann auf Grund der Art und des Ausmaßes der Betätigung auch davon ausgegangen werden, dass das adaptierte Zimmer in den vier Monaten - März bis Juni - entsprechend genutzt wurde.

Fachliteratur:

Bei der geltend gemachten Fachliteratur handelt es sich mit Rücksicht auf die in Rede stehende Betätigung mit einer Ausnahme um einschlägige Literatur:

Duden, Die deutsche Rechtschreibung € 20,00

Die geltend gemachten Kosten für Fachliteratur vermindern sich daher (von € 1.512,00) auf € 1.492,00. Infolge Zustehens einer Halbjahres-AfA ergibt sich folgende Berechnung der Position Fachliteratur:

$$€ 1.492,00 : 5 = € 298,40 : 2 = € 149,20$$

Büromaterial:

Auf Grund der Art und des Ausmaßes der Betätigung bestehen keine Bedenken bezüglich der Anerkennung der Kosten für Druckerpatronen und einem Toner im Betrag von insgesamt € 160,00.

EDV- Material:

Das zum Büromaterial Gesagte gilt auch bezüglich der Kosten für DVD-Rohlinge, CD-Rohlinge, Netzkabel und diverse Netzteile im Betrag von insgesamt € 155,00.

Raumkosten:

Die Raumkosten werden wie folgt geltend gemacht:

Raumkosten betr. Anteil 14,8%

Miete Betriebskosten	799,20 €
Beheizung	159,84 €
Strom und Gas	142,08 €
Versicherung	26,64 €
Raumkosten gesamt	1.127,76 €

Der für das gesamte Jahr 2006 beantragten Anerkennung der Kosten für das Arbeitszimmer stehen folgende Umstände entgegen:

Die Einrichtung eines Zimmers seiner Wohnung mit einer Computerstation samt Peripheriegeräten war im März 2006 erfolgt, die eigentliche Software-Entwicklung startete mit März 2006. Der Auftrag war im Laufe des Juni 2006 erledigt.

Der Ansicht des Bw., die Kosten des Zimmers könnten für das ganze Jahr 2006 berücksichtigt werden, weil er sich das ganze Jahr 2006 um das Erlangen von Folgeaufträgen bemüht habe und seine Tätigkeit erst zu Jahresende eingestellt habe, da keine Aussichten auf Erfolg seiner Bemühungen bestanden hätten, kann aus zwei Blickwinkeln betrachtet nicht gefolgt werden: Bemühungen um das Erlangen von Folgeaufträgen vermögen eine Anerkennung von Kosten eines Arbeitszimmers dann rechtfertigen, wenn diese eine solche Intensität erreichten, dass sie auf Grund von Akquirierungsmaßnahmen, wie bspw. Abwicklung zahlreicher Telefonate,

Korrespondenz, ein eigenes Arbeitszimmer erforderlich machen.

Kosten, die in diese Richtung weisen könnten, wurden vom Bw. tatsächlich nicht geltend gemacht.

Das im vorangehenden Absatz angeführte Vorbringen wurde weder konkretisiert noch durch Vorlage von Nachweisen jedweder Art belegt, es ging letztlich über eine in den Raum gestellte Schutzbehauptung nicht hinaus.

Anstelle der beantragten Kosten für das ganze Jahr können somit die anteiligen Kosten für vier Monate als Betriebsausgaben anerkannt werden:

$$€ 1.127,76 : 12 \times 4 = € 375,92$$

Abschreibung:

§ 7 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt: Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Die obigen Erwägungen betreffend das Ausmaß der anzuerkennenden Betriebsausgaben sind auch hinsichtlich der für das ganze Jahr 2006 geltend gemachten im Arbeitszimmer verwendeten Wirtschaftsgüter (PC, Laptop, Drucker, etc.) anzuwenden und kann anstelle einer Ganzjahres-AfA nur eine Halbjahres-AfA berücksichtigt werden:

$$€ 1.369,00 : 2 = € 684,50$$

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Einkünfte:

Honorar	4.200,00 €
Fachliteratur	- 149,20 €
Büromaterial	- 160,00 €
EDV-Material	- 155,00 €
Raumkosten	- 375,92 €
Abschreibung für Abnutzung (AfA)	- 684,50 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BE	2.675,38 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. Juni 2012