

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 11. Mai 2012 bzw. 2. August 2012 betreffend Einkommensteuer für 2010 und 2011 sowie die Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2012 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner Einkommensteuererklärung 2010 Werbungskosten wie folgt geltend:

Als weitere Werbungskosten der unselbstständigen, lohnsteuerpflichtigen Einkünfte zu Pkt. 1 oben und bei den Funktionsgebühren von € 7.630,64, welche um den hiermit in Anspruch genommenen 13%igen Gewinnfreibetrag per € 991,98 – gerundet auf € 992,00 – auf € 6.638,64 zu vermindern sind, setze ich davon unter Hinweis auf meine ausführliche Begründung in Z 3 der Aufgliederung der Werbungskosten 2009 / zur Vermeidung von Wiederholungen / auf Grund des bestehenden Verhältnisses zwischen betrieblicher Nutzung als Treuhänder und privater Nutzung meiner ehemaligen Kanzleiräume, von 76,64% zu 23,36% oder gerundet 75% betrieblich und 25% privat, dementsprechend setze ich je 75% der folgenden Betriebs-, Betreiber- und Instandhaltungskosten als Werbungskosten zum Vorwegabzug von meinen aufgelisteten ordentlichen Bruttoeinkünften 2010 wie folgt ab:

Für Objekt (vormalige Kanzleiräume)

Betriebskosten jährlich € 4.001,99, 60% € 2.401,19

Gas und Strom jährlich € 865,24, 60% € 519,14

Telefon, Telekom aon € 434,63, 60% € 260,78

Porti, Fahrten, Papier etc. pauschal € 450,00, 100% € 450,00

Auflösung des Aktenlagers der vormaligen RA-Kanzlei nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist als Folgekosten der eingestellten RA-Tätigkeit:

Transportkosten zur Müllverbrennung: Rechnung S....: € 306,00

Müllverbrennung der Klientenakte: € 328,97

Wartung und Reinigung des RicoFax und des HP Laserdruckers: € 249,84

Wohnungsversicherung Wr. Allianz € 144,22

Betreffend die Funktionsgebühren von € 7.630,64 beantragte der Bf. die Berücksichtigung eines 13%igen Gewinnfreibetrages in Höhe von € 992,00.

Als Sonderausgaben machte der Bf. (in der Einkommensteuererklärung) Aufwendungen in Höhe von € 2.702,34 (KZ 455: Personenversicherungsbeiträge) und € 955,56 (KZ 456: Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen für Wohnraumschaffung) geltend.

In der Beilage erläuterte er, die Krankenversicherungsbeiträge für Rente der RAK Wien, als Option an Stelle der gesetzlichen Krankenversicherung, von jährlich € 2.702,34 seien zu 100% (als Werbungskosten) zu berücksichtigen.

Der Einkommensteuerbescheid für 2010, in dem die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt wurden, enthält folgende Begründung:

"Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt.

Wie bereits im Vorhalt erläutert worden ist, sind Funktionsgebühren gem. § 29 Z 4 EStG gegenüber Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nicht subsidiär, fließen Funktionsgebühren iZm einer Betriebsinnehabung oder sonstigen Berufsausübung zu, liegen dennoch Funktionsgebühren vor (Jakom EStG 2012, § 29 Z4 Tz 51).

Der beantragte Gewinnfreibetrag kann jedoch nur im Rahmen betrieblicher Einkünfte geltend gemacht werden (Jakom EStG 2012, § 10 Tz 7).

Der Berufungswerber wurde im Zuge des Vorhaltsverfahrens ersucht, die berufliche Nutzung der ehemaligen Rechtsanwaltskanzlei nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dieses Ersuchen wurde nicht adäquat beantwortet, auch die Beilage zur Erklärung 2009 ist nicht ausreichend. Weder die Aufteilung in betrieblichen und privaten Teil noch die geltend gemachten Aufwendungen, nicht einmal die berufliche Nutzung selbst sind nachgewiesen worden. Bezugnehmend auf die Verletzung der Pflichten des Berufungswerbers iSd §§ 143 und 161 BAO bzw. in freier Beweiswürdigung kommt die Abgabenbehörde zu dem Schluss, dass der erforderliche Nachweis für Werbungskosten iZm dem Büro über insgesamt 4410,30 Euro nicht erbracht wurde."

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2011 machte der Bf. Werbungskosten in Höhe von € 4.722,48 geltend und beantragte bezüglich der erklärten Funktionsgebühren, wie für das Jahr 2010, einen 13%igen Gewinnfreibetrag.

Der Einkommensteuerbescheid für 2011, mit dem die im Zusammenhang mit den vormaligen Kanzleiräumen stehenden Werbungskosten nicht anerkannt wurden, enthält folgende Begründung:

"Gemäß § 10 Einkommensteuergesetz 1988 steht der Gewinnfreibetrag für betriebliche Einkünfte wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb etc. nicht jedoch für sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988 wie Funktionsgebühren zu. Der geltend gemachte Freibetrag über 991,98 Euro war daher außer Ansatz zu lassen."

Das Finanzamt begründete die Berufungsvorentscheidung für 2011 wie folgt:

"Die Berufung wird abgewiesen. Wie bereits im Vorhalt erläutert worden ist, sind Funktionsgebühren gem. § 29 Z 4 EStG gegenüber Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nicht subsidiär, fließen Funktionsgebühren iZm einer Betriebsinnehabung oder sonstigen Berufsausübung zu, liegen dennoch Funktionsgebühren vor (Jakom EStG 2012, § 29 Z 4 Tz 51). Der beantragte Gewinnfreibetrag kann jedoch nur im Rahmen betrieblicher Einkünfte geltend gemacht werden (Jakom EStG 2012, § 10 Tz 7). Der Berufungswerber wurde im Zuge des Vorhaltsverfahrens ersucht, die berufliche Nutzung der ehemaligen Rechtsanwaltskanzlei nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dieses Ersuchen wurde nicht adäquat beantwortet, auch die Beilage zur Erklärung 2009 ist nicht ausreichend. Weder die Aufteilung in betrieblichen und privaten Teil noch die geltend gemachten Aufwendungen, nicht einmal die berufliche Nutzung selbst sind nachgewiesen worden. Bezugnehmend auf die Verletzung der Pflichten des Berufungswerbers iSd §§ 143 und 161 BAO bzw. in freier Beweiswürdigung kommt die Abgabenbehörde zu dem Schluss, dass der erforderliche Nachweis für Werbungskosten iZm dem Büro nicht erbracht wurde."

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Zum Jahr 2010:

Werbungskosten in Höhe von € 4.410,30:

Auf die oben wiedergegebene Begründung des Finanzamtes im Einkommensteuerbescheid 2010 reagierte der Bf. mit folgendem (Berufungs)Vorbringen: "Im angefochtenen Bescheid wurden die in der Beilage ./B meiner Steuererklärung aufgelisteten und begründeten Werbungskosten in Summe € 4.410,30 aus Anlass meiner Treuhänderfunktion gemäß § 29 Abs. 4 EStG, welche ich bereits im Rahmen meiner selbständigen Berufstätigkeit als Rechtsanwalt jahrzehntelang ausgeübt hatte und auf Grund meiner seinerzeit unbefristeten Bestellung auch nach Rücklegung meiner Rechtsanwaltschaft seit 2004, unverändert weiter ausübe und daher als Fortsetzung meiner freiberuflichen Tätigkeit zu qualifizieren sind, wurden die in Beilage ./B aufgelisteten Ausgaben nicht als Werbungskosten abgezogen (im Gegensatz zu den

Vorjahren auf Grund rechtskräftiger Vorbescheide und bestehender Verwaltungspraxis seit 2004), ohne gesetzmäßige Begründung.

Es ist aktenwidrig, dass die Ausübung meiner Treuhändertätigkeit in den Räumen meiner ehemaligen Rechtsanwaltskanzlei, in 1... Wien, nicht nachgewiesen sei und auch im Vorhalteverfahren, welches für dieses Jahr gar nicht stattfand, nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde; die weitere Nutzung der Räume der vormaligen Rechtsanwaltskanzlei als Treuhänder ist aktenkundig und anerkannte Verwaltungspraxis laut allen rechtskräftigen Vorbescheiden seit 2004!!

Aktenkundige und damit offenkundige Tatsachen bei der Abgabenbehörde, über Art und Höhe besonderer Werbungskosten bedürfen gemäß § 167 BAO keines weiteren Beweises!! Dies muss spätestens auf Grund meiner Eingabe vom 23.07.2012 im noch anhängigen gleichartigen Berufungsverfahren gegen die für das Jahr 2011 erlassenen und von mir angefochtenen Bescheide bekannt gewesen sein, umso unverständlicher ist daher wieder die Begründung des angefochtenen Bescheides. Ich verweise diesbezüglich auch ausdrücklich auf den gesamten Inhalt meiner Steuerakten 2004 bis 2009 und 2011 und erhebe die daraus ersichtlichen maßgeblichen, offenkundigen Tatsachen und Umstände ausdrücklich auch zum Inhalt meiner Berufung."

Das angesprochene Schreiben des Bf. vom 23. Juli 2012 enthält folgendes Vorbringen: "Ich erhebe gegen den als 'Ersuchen' benannten neuerlichen Ergänzungsauftrag meiner zitierten Berufung (Anm.: gegen den Einkommensteuerbescheid 2011) Widerspruch ..., weil bei der Abgabenbehörde offenkundige Tatsachen keines Beweises bedürfen!! ...

Ich verweise nochmals auf meine vorstehenden Ausführungen, dass die mir zur Ergänzung aufgetragenen Tatsachen und Beweismittel gemäß § 167ff BAO in den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden für 2006 bis 2009 offenkundig sind für die geltend gemachten Werbungskosten für 2011 (in gleicher Weise wie auch für 2010) und bei unverändertem Sachverhalt, nämlich der Weiterbenutzung meiner vormaligen Rechtsanwaltskanzlei auch als Standort und Betriebsstätte für meine weiterhin (bis dato und künftig) ausgeübte Tätigkeit als Versicherungstreuhänder ohne weiteren sonstigen Nachweis der Steuerbemessung als Abzugspost zugrunde zu legen sind."

Ist die Frage zu beurteilen, ob der Bf. betreffend die von der Finanzmarktaufsichtsbehörde in Höhe von € 7.630,64 erzielten Funktionsgebühren für die Ausübung dieser Tätigkeit Räumlichkeiten benutzte, die ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich beruflichen Zwecken, somit nicht auch privaten Zwecken dienten, und gibt der Bf. an, er nutze rd. 75% der vormaligen Rechtsanwaltskanzlei zum Zweck des Erzielens der Funktionsgebühren in der genannten Höhe, ist das Ersuchen des Finanzamtes, die berufliche Nutzung der ehemaligen Rechtsanwaltskanzlei anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen, ein ohne Zweifel berechtigtes. Wenn das Finanzamt beispielhaft anführt, der Bf. möge Fotos der geltend gemachten Zimmer bzw. eine detaillierte Erläuterung bezüglich der in den Räumlichkeiten durchgeföhrten Tätigkeiten vorlegen, stellte dies ein durchaus zumutbares und zur Aufklärung der tatsächlichen Nutzung geeignet erscheinendes Verlangen dar. Dass das Finanzamt mit diesem Ansinnen übers Ziel geschossen hätte, ist nicht zu

erkennen. Somit fällt die mangelnde Mitwirkung dem Bf. zur Last. Den geltend gemachten Aufwendungen: Betriebskosten, Gas und Strom und Wohnungsversicherung wird die Anerkennung versagt.

Der Vollständigkeit halber sei folgende Angabe des Bf. (in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2009) hingewiesen: Das 1. Zimmer rechts vom Eingang (ehemaliges Besprechungszimmer) gehört nicht zur Top 3, sondern zum Bestand der stets privat genutzten Wohnung Top 4, die auch nie zum Betriebsvermögen gehörte. Liegen die ehemaligen Kanzleiräumlichkeiten und die stets privat genutzte Wohnung (direkt) nebeneinander und befinden sich die Kanzleiräumlichkeiten im Eigentum des Bf., mag in diesen Umständen begründet sein, dass diese Räumlichkeiten auch nach Ablauf der fünfjährigen Aufbewahrungsfrist hinsichtlich der Klienten-Akten mit 31. Dezember 2008 in der Verfügungsmacht des Bf. verblieben.

Eine abweichende Beurteilung ist betreffend die weiteren geltend gemachten Aufwendungen: Telefon, Telekom aon, Porti, Fahrten, Papier sowie Wartung und Reinigung des RicoFax und des HP Laserdruckers geboten. Diese Aufwendungen im Gesamtbetrag von € 960,62 werden als mit den Funktionsgebühren im Zusammenhang stehend anerkannt.

Die Funktionsgebühren sind daher in Höhe von € 6.670,02 anzusetzen.

Die Aufwendungen der Auflösung des Aktenlagers der vormaligen RA-Kanzlei in Höhe von (€ 306,00 + € 328,97=) € 634,97 werden als *nachträgliche Betriebsausgaben* anerkannt.

Gewinnfreibetrag in Höhe von 13%:

Am 21. Juni 2012 richtete das Finanzamt ein Ergänzungsersuchen an den Bf. mit folgendem Hinweis:

"Sie werden davon in Kenntnis gesetzt, dass Funktionsgebühren gem. § 29 Z 4 EStG gegenüber Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nicht subsidiär sind – fließen Funktionsgebühren iZm einer Betriebsinnehabung oder sonstigen Berufsausübung zu, liegen dennoch Funktionsgebühren vor (Jakom EStG Kommentar, § 29 Z 4 Tz 51)."

§ 29 Z 4 EStG 1988 bestimmt:

Sonstige Einkünfte sind nur:

4. Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, soweit sie nicht unter § 25 fallen.

§ 10 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Jahr 2010 (und 2011) geltenden Fassung bestimmt:

(1) Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100 000 Euro im Veranlagungsjahr, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24).
2. Der Gewinnfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro zu (Grundfreibetrag). Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben, ist der Grundfreibetrag nach Wahl

des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

3. Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30 000 Euro, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, soweit
 - der Gewinn die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrages übersteigt und
 - der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

4. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 2 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.

Der Gewinnfreibetrag kann nur im Rahmen betrieblicher Einkünfte geltend gemacht werden (Jakom EStG, 2011, § 10 Rz 7).

Handelte es sich bei den in Rede stehenden Einkünften um Funktionsgebühren, kommt wie vom Finanzamt zutreffend begründet, eine Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages gemäß den zitierten Bestimmungen nicht in Betracht.

Sonderausgaben in Höhe von € 2.702,34 und € 955,56:

Zu den Pflichtbeiträgen zur Kranken- und Pensionsversicherung wird in Jakom EStG, 2011, § 4 Rz 292, u.a. ausgeführt:

Nach § 5 Abs. 1 GSVG sind von der Pflichtversicherung in der Kranken- und/oder Pensionsversicherung Personen ausgenommen, wenn diese Personen auf Grund ihrer Zugehörigkeit zu einer gesetzlichen beruflichen Vertretung (Kammer) und auf Grund der Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit Anspruch auf Leistungen haben, die den Leistungen nach dem GSVG gleichartig oder zumindest annähernd gleichwertig sind. Die gesetzliche berufliche Vertretung muss die Ausnahme von der Pflichtversicherung beantragen. Ein derartiges „opting-out“ und eine damit verbundene verpflichtende Gruppenkrankenversicherung gibt es u.a. bei Rechtsanwälten.

Die vom Bf. als Sonderausgaben geltend gemachten Krankenversicherungsbeiträge für Rente der RAK Wien für das Jahr 2010 gemäß Gruppenversicherung der RAK werden daher, ebenso wie es das Finazamt für die entsprechenden Beiträge des Jahres 2011 bei der Veranlagung für 2011 vorgenommen hat, in der beantragten Höhe von € 2.702,34 als Werbungskosten angesetzt.

Betreffend die geltend gemachte Sonderausgabe in Höhe von € 955,56 ist der Bf. auf die diesbezügliche Begründung auf Seite 2, vorletzter Absatz des Einkommensteuerbescheides 2010 zu verweisen:

"Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt." Betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte laut Seite 1 des Bescheides über € 80.000, ist die Begründung des Finanzamtes gemäß der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Satz in der für das Jahr 2010 geltenden Fassung zutreffend: Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt.

Zum Jahr 2011:

Werbungskosten in Höhe von € 4.722,48:

Das Finanzamt richtete folgendes Ersuchen um Ergänzung an den Bf:

Sie werden ersucht, anhand geeigneter Unterlagen die berufliche Nutzung Ihrer ehemaligen Rechtsanwaltskanzlei nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Reichen Sie dazu u.a. entsprechend dokumentierte Pläne des Grundrisses Ihres Büros, Fotos der geltend gemachten Zimmer sowie eine detaillierte Erläuterung bezüglich der in diesem Büro durchgeführten Tätigkeiten ein.

Machen Sie die berufliche Nutzung sämtlicher geltend gemachter Zimmer glaubhaft. In welchem Flächenverhältnis stehen diese zueinander?

Gemäß Ihrer Beilage zur Est-Erklärung 2009 beträgt das Verhältnis 72m² zu 25m², daraus ergeben sich aber nicht die geltend gemachten Werte, machen Sie 82m² als beruflich veranlasst geltend? Wie sieht es mit Nebenräumen/Vorräumen etc. bezüglich der geltend gemachten Nutzung aus?

Das Antwortschreiben des Bf. vom 23. Juli 2012 wurde oben bereits wiedergegeben.

Auf das oben betreffend die Werbungskosten in Höhe von € 4.410,30 Gesagte wird verwiesen.

Die weiteren geltend gemachten Aufwendungen: Telefon, Telekom aon, Porti, Fahrten Papier, sowie Wartung, Reinigung und Instandhaltung im Gesamtbetrag von € 1.144,84 werden als mit den Funktionsgebühren im Zusammenhang stehend anerkannt.

Die Funktionsgebühren sind daher in Höhe von € 6.485,80 anzusetzen.

Gewinnfreibetrag in Höhe von 13%:

Auf das oben diesbezüglich Gesagte wird verwiesen.

Festsetzungen von Einkommensteuervorauszahlungen für 2012:

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2012 und Folgejahre werden festgesetzt mit €: 4.531,00.

Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betrifft das Jahr 2011.

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 wurde die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von € 4.357,00 um 4% erhöht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist mangels einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zulässig. Vielmehr ist der vorliegende Fall auf Grund klarer, eindeutiger gesetzlicher Regelungen zu lösen.

Wien, am 4. Februar 2016