



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für 2007 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2007 und Folgejahre wird insoweit stattgegeben, als die Vorauszahlungen an die maßgebliche Abgabenschuld des Jahres 2005 angepasst werden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt betreffend Einkommensteuer 2005 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 7. Februar 2006 meldete der Berufungwerber (Bw.) seine gewerbliche Tätigkeit „Papierwarenhandel“ und gab als geplanten Beginn dieser Tätigkeit den Sommer 2006 bekannt. Während der Bw. für das Eröffnungsjahr weder Umsätze noch

Gewinne prognostizierte, wurde für das Folgejahr ein voraussichtlicher Jahresumsatz von € 10.000 angekündigt. Gleichzeitig verzichtete der Bw. mit Erklärung vom 4. Februar 2006 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 2005.

In seiner Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2005, in welcher keine Umsätze erklärt wurden, machte der Bw. Vorsteuern aus dem Kauf eines Seat Alhambra in der Höhe von € 5.596,67 geltend.

Am 28. Mai 2006 übermittelte der Bw. seine Einkommensteuererklärung 2005, in welcher er unter anderem den Alleinverdienerabsetzbetrag, Gewerkschaftsbeiträge, das Pendlerpauschale, Arbeitsmittelfachliteratur, Reisekosten, sonstige Werbungskosten, den Sonderausgabenerhöhungsbetrag, Aufwendungen für Wohnraumschaffung/-sanierung, Spenden, Krankheitskosten und andere außergewöhnliche Belastungen geltend machte.

Mit Ergänzungersuchen vom 1. Juni 2006 ersuchte das Finanzamt um Übermittlung einer berichtigten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005, in welcher die in den Vorjahren nicht berücksichtigten Aufwendungen nicht wieder geltend gemacht sowie die Bescheidbegründung des Vorjahres Berücksichtigung finden sollten. Des Weiteren wurde um zahlenmäßige Darstellung der Positionen Gewerkschaftsbeiträge, Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten, sonstige Werbungskosten, Krankheitskosten und andere außergewöhnliche Belastungen ersucht.

Mit Eingabe vom 13. Juni 2006 teilte der Bw. mit, dass die Pendlerpauschale wie in den vergangenen Jahren zustehe, Bekleidungskosten nicht beantragt worden seien, der Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe, da nur € 6.000 dazu verdient worden seien, Kosten der Kinderbetreuung nicht beantragt worden seien und Kilometergeldberechnungen sowie alle anderen Positionen dem Schreiben beiliegen würden.

In weiterer Folge fand betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 eine Betriebsprüfung statt. Dabei wurden im Betriebsprüfungsbericht (in weiterer Folge BP-Bericht) vom 24. Jänner 2007 – soweit für das gegenständliche Berufungsverfahren von Relevanz – folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 2 Sonderausgaben

„Gemäß §18 EStG 1988 beträgt der Höchstbetrag für Sonderausgaben € 2.920. Dieser Betrag erhöht sich um weitere € 2.920, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht. Der Alleinverdienerabsetzbetrag kann nur beantragt werden, wenn einer oder eine der beiden Ehepartner keiner beruflichen Tätigkeit nachgeht oder durch seine bzw. ihre Tätigkeit nicht mehr als € 6.000 jährlich verdient. Da das Einkommen der Ehegattin, Frau DS,

diese Freigrenze im Jahr 2005 überschritten hat, kann der Erhöhungsbetrag nicht berücksichtigt werden. Der einheitliche Höchstbetrag erhöht sich um weitere € 1.460, wenn für mindestens drei Kinder dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehepartner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG zusteht. Das Sonderausgabenerhöhungspauschale steht für das Jahr 2005 nicht zu, da das dritte Kind – H – am 2005 geboren wurde und somit die oben angeführten Voraussetzungen nicht erfüllt sind.“

Tz. 3 Ergometer – Außergewöhnliche Belastung

„Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten für den Kauf eines Ergometers können steuerlich nicht anerkannt werden. Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Sportausübung bzw. für körperliche Fitness sind als Aufwendungen der privaten Lebensführung grundsätzlich keine Werbungskosten. Da Aufwendungen für derartige Wirtschaftsgüter nicht unwe sentliche privaten Motiven dienen (körperliche Ertüchtigung und Freizeitgestaltung), können sie auch nicht anteilig geltend gemacht werden (LStR 386).“

Tz. 4 Apothekenrechnungen

„Aufwendungen für Kosmetikprodukte und Vitaminprodukte (in Apothekenrechnungen enthalten) stellen ebenfalls Kosten der privaten Lebensführung dar und sind somit steuerlich nicht anzuerkennen (§ 20 EStG).“

Tz. 5 Hebammenrechnung

„Bestimmte Aufwendungen und Ausgaben sind als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Geburt eines Kindes (Kosten der Hebamme) liegen im Bereich der normalen Lebensführung; insoweit fehlt es den Ausgaben am Merkmal der „Außergewöhnlichkeit“. Da die Inanspruchnahme einer privaten Hebamme auf Grund einer freien Willensentscheidung erfolgt, ist auch die Voraussetzung der Zwangsläufigkeit nicht gegeben. Sohin stellen derartige Ausgaben keine außergewöhnliche Belastung dar.“

Tz. 7 Unternehmerische Tätigkeit

„Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.“

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche

Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber Mitgliedern tätig wird.

Hinsichtlich des Beginns der Unternehmereigenschaft ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Erbringung von Leistungen vorerst nicht erforderlich ist. Erforderlich ist hingegen, dass die beabsichtigte Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies auch nach außen in Erscheinung tritt. Maßgebend ist, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden.

Auf dem Finanzamtsfragebogen Verf. 24 wurde mit 29. November 2005 die Eröffnung eines Gewerbebetriebes bekanntgegeben (Kauf Seat Alhambra am 30. November 2005). Seit Betriebsbeginn wurde keine betriebliche Tätigkeit entfaltet. Seitens des Bw. wurde lediglich bekanntgegeben, dass der – eigentlich nie aufgenommene – Betrieb nun ruhend gemeldet sei (Schreiben vom 11. Oktober 2006 – Fax). Daraus folgt, dass die beabsichtigte Tätigkeit nie ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt war und keinerlei nach außen erkennbare Anstalten zur Leistungserbringung getroffen wurden. Die in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 geltend gemachte Vorsteuer in der Höhe von € 5.596,67 wird daher im Zuge der Betriebsprüfung nicht anerkannt."

Tz. 8 Kilometergeld für nichtselbständige Tätigkeit

„Die handschriftlichen Aufzeichnungen im Fahrtenbuch sind auf Grund der verwendeten Abkürzungen und der leider unleserlichen Schrift, fehlender Orts- und Reisezweckangaben sowie fehlender Abfahrts- und Ankunftszeiten nicht nachvollziehbar. Aufwendungen in diesem Zusammenhang werden trotz mangelnder Mitwirkung bei der Sachverhaltsermittlung mit einem Drittel der geltend gemachten Aufwendungen als glaubhaft anerkannt.“

Tz. 9 Diäten

„Da, wie bereits unter Tz. 8 Kilometergelder erwähnt, den Grundaufzeichnungen weder Abfahrts- und Ankunftszeiten noch Orts- und Reisezweckangaben zu entnehmen sind (nur PC Liste mit Datum und immer 12 Stunden Diäten), können diese im Zuge der Betriebsprüfung als Werbungskosten nicht anerkannt werden.“

Tz. 10 Kosten für Handy, Internet, Arbeitszimmer

„Da es sich laut Fax des Bw. vom 11. Oktober 2006 um einen „ruhenden Betrieb“ handelt und noch keine nach außen hin erkennbare Tätigkeit vorgenommen wurde (siehe Tz. 7

unternehmerische Tätigkeit), können auch oben angeführte Kosten steuerlich nicht anerkannt werden."

Tz. 11 KfZ Kosten Alhambra

„Da der Bw. keine unternehmerische Tätigkeit ausübt, können sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Anschaffung des Seat Alhambra nicht anerkannt werden.“

Tz. 13 Kosten Unfall Westautobahn

„Die geltend gemachten Aufwendungen für die defekte Windschutzscheibe und elektrischen Fensterheber (Rechnung Lehner) bedürfen eines schriftlichen Nachweises (z.B. Lenkererhebung), da der Skoda auf die Gattin des Bw., DS, angemeldet ist. Da dieser Nachweis fehlt und der Grund der Reise ebenso nicht dokumentiert ist, können diese Kosten im Zuge der Betriebsprüfung nicht anerkannt werden.“

Tz. 16 Kürzung außergewöhnliche Belastung

„Im Zuge der Betriebsprüfung wurden einige vorgelegte Rechnungen nicht anerkannt (Kieferorthopädische Behandlung, fehlende Zahlungsbestätigung für Zeckenschutzimpfung, Brillenreparatur, E-Card DS – kein Beleg, Krankenscheingebührt DS – zu berücksichtigen bei Arbeitnehmerveranlagung DS).“

In weiterer Folge wurden mit Bescheiden vom 1. März 2007 die Umsatzsteuer 2005 in der Höhe von € 0, die Einkommensteuer 2005 in der Höhe von € 1.887,08 sowie die Einkommensteuervorauszahlungen für 2007 und Folgejahre festgesetzt.

In der gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass der Niederschrift vom 23. Jänner 2007 zu entnehmen sei, dass der Bw. das während der Betriebsprüfung geübte Ermessen ablehne, da subjektiv beurteilt worden sei und jegliche Objektivität fehle. Im Punkt 7 des BP-Berichtes sei unter komplett verdrehten und konstruierten Annahmen ein falsches Ermessen erzielt worden. Die Feststellung, wonach der Bw. in seinem Fax vom 11. Oktober 2006 das Ruhen des Betriebes bekannt gegeben habe, sei unrichtig. Vielmehr sei seitens der Behörde eine Betriebsprüfung für das Kalenderjahr 2005 durchgeführt worden, obwohl im Jahr 2005 ein Ruhen des Betriebes gegeben gewesen sei, welches im Jahr 2006 aufgehoben worden sei. Dadurch sei seitens der Behörde bewusst der Eindruck erweckt worden, dass es sich momentan um einen ruhenden Betrieb gehandelt habe, was seitens des Bw. entschieden abgelehnt werde, da – wie aus der Umsatzsteuervoranmeldung zu entnehmen sei – nachweislich unternehmerische Tätigkeiten vorgelegen seien.

Betreffend den Vorwurf der Behörde, wonach er sein Auto Ende 2005 gekauft habe und in den beiden verbleibenden Arbeitstagen vor Weihnachten (22. Und 23. Dezember 2005) keine Geschäfte getätigt habe, brachte der Bw. vor, dass ursprünglich Anfang 2006 als Kauftermin für den Seat geplant gewesen sei. Er hätte also das Auto über die Feiertage beim B. stehen lassen und erst – wie geplant – Anfang 2006 kaufen sollen, um sich das ganze „Kasperltheater“ zu ersparen.

Auch die in Tz 7 des Prüfberichtes erfolgte Feststellung des Prüfers, wonach der im Finanzamtsfragebogen Verf. 24 die Eröffnung des Betriebes mit 29. November 2005 bekannt gegeben worden sei, sei unrichtig. Richtig sei, dass im Finanzamtsfragebogen der Beginn mit 29. November 2004 notiert worden sei. Des Weiteren habe der Bw. in diesem Bogen bekannt gegeben, dass er im Jahr 2006 voraussichtlich keine Umsätze tätigen werde, für das Folgejahr 2007 seien € 10.000 Umsätze und Verluste prognostiziert worden.

Der Bw. hielt folgende Tatsachen fest:

- 1) Entgegen der fälschlichen Annahme im Prüfbericht sei sein betriebliches Auto Seat Alhambra nicht am Mittwoch, dem 30. November 2005, sondern am Mittwoch, dem 21. Dezember 2005 gekauft und übernommen worden.
- 2) Im Jahr 2005 habe der Bw. sein Firmenfahrzeug lediglich mit Überführungskennzeichen in seine Garage gefahren, es seien genau 9 km gewesen.
- 3) Der Seat sei am 2. Jänner 2006 angemeldet und die Kennzeichentafeln montiert worden.
- 4) In den Jahren 2006 und 2007 seien nachweislich Umsätze getätigt worden.
- 5) Der Bw. sei bei der Vergabe seiner UID-Nummer seitens der Behörde insofern behindert worden, als er bereits am 9. November 2006 schriftlich darum angesucht habe, diese aber erst am 14. Februar 2007 erhalten habe.

Auf Grund dieser Tatsachen ersuche der Bw., den Vorsteuerabzug seines vorsteuerabzugsfähigen Seat Alhambra im Jahr 2005 anzuerkennen.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass er entgegen der Annahme im Einkommensteuerbescheid kein Einkommen von € 28.879,58, sondern ein Einkommen in der Höhe von € 14.708 gehabt habe. Seine wirtschaftliche Situation habe sich im Jahr 2005 im Vergleich zum Jahr 2004 auf Grund seiner Planung, ein Unternehmen zu gründen und auf Grund der Geburt seines dritten Kindes H. verschlechtert. Bereits auf Grund dieser Tatsachen hätte das Ermessen deutlich niedriger liegen müssen als im Jahr 2004. Auf Grund der persönlichen Ablehnung der handelnden

Personen beiderseits, sei jedoch nicht mehr objektiv sondern nur mehr subjektiv und vollkommen aus der Luft gegriffen ermessen worden. Mit Unterstellungs-, Erpressungs- und Einschüchterungsversuchen sei versucht worden, dem Bw. absichtlich Schaden zuzufügen.

Die Hauptursache für das falsche Einkommen liege in der Nichtberücksichtigung der Werbungskosten, welche fälschlicherweise lediglich in der Höhe von € 3.439 (anstelle von € 13.737) berücksichtigt worden seien.

In weiterer Folge bezog der Bw. zu den einzelnen Punkten des BP-Berichtes Stellung:

Sofern dem Bw. in Tz 1 vorgeworfen werde, dass er bei der Ermessensfindung nicht mitgeholfen habe, so sei dies unrichtig. Vielmehr habe es den Anschein gehabt, dass seine Mitwirkung nicht gewollt gewesen sei.

Betreffend den Sonderausgabenhöchstbetrag wendete der Bw. ein, dass ihm das Sonderausgabenpauschale nicht zugestanden werde, weil die schöne H. erst am 2005 zur Welt gekommen sei.

Darüber hinaus würden die Personenversicherungen fehlen, welche laut Niederschrift vom 23. Jänner 2007 noch € 759,91 ausmachten. Diese seien bedauerlicherweise vollkommen unabsichtlich im Prüfbericht vergessen worden.

Das Firmenfahrzeug sei infolge der Vorsteuerabzugsberechtigung über fünf Jahre abzuschreiben.

Im Hinblick auf die Reisekosten wendete der Bw. ein, dass er als einziger Außendienstmitarbeiter der Firma S. für die Akquirierung, Abwicklung und Betreuung der Kunden zuständig sei. Obwohl er – wie in den Jahren 2003 und 2004 – alle Unterlagen vorgelegt habe und die Reisekosten seitens des Finanzamtes in den Vorjahren anerkannt worden seien, seien sie im Jahr 2005 aus heiterem Himmel und ohne jegliche Legitimation reduziert worden. Entgegen der Ansicht des Betriebsprüfers habe der Bw. keine Excel-Listen sondern Word Dokumente vorgelegt, welche von den handschriftlichen Aufzeichnungen zwecks besserer Lesbarkeit abgeschrieben worden seien. – dennoch seien die Reisekosten nicht anerkannt worden. Auch die Nachbringung der Abfahrts- und Ankunftszeiten, der Postleitzahlen und der Reiseziele vor der Schlussbesprechung habe keine Beachtung gefunden. Dem Vorwurf, wonach der Bw. mit dem Auto seiner Frau gefahren sei, hielt der Bw. entgegen, dass dies keine Rolle spiele, da er das Auto nachweislich finanziert habe. Würden die Reisekosten trotz Berufung nicht zugestanden, wäre der Bw. der einzige Verkäufer im Lande, der keine Diäten bekomme, während alle Beamten und EU-Abgeordneten sowie Parlamentarier Reisekosten in enormer Höhe verrechnen und diese auch bekommen

würden. Der Arbeitgeber des Bw. zahle überhaupt kein Kilometergeld und schon gar keine Diäten.

Betreffend die geltend gemachten 60% der Gesamthandykosten brachte der Bw. vor, dass diese seitens des Betriebsprüfers mangels Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit nicht anerkannt wurde. Dazu sei zu sagen, dass diese Kosten in den vergangenen Jahren sehr wohl anerkannt worden seien, obwohl keine unternehmerische Tätigkeit vorgelegen sei. Das Handy sei vom Bw. dringend gebraucht worden, um seinen Job ausführen zu können. Da es sich hierbei um ein Privathandy handle, welches hauptsächlich geschäftlich genutzt werde und für das der Arbeitgeber keinen Kostenersatz leiste, würden dem Bw. die Werbungskosten zustehen.

Des Weiteren ersuche der Bw. um Anerkennung der Kosten für das neue Handy, da das alte Handy in der Waschmaschine gelandet sei.

Am 27. Jänner 2005 sei die Windschutzscheibe auf der Westautobahn Höhe Böheimkirchen durch einen Steinschlag kaputt geworden. Da es sich um eine berufliche Fahrt gehandelt habe (Salzburg Druckerei), stehe es dem Bw. zu, die Reparaturkosten als zusätzliche Werbungskosten abzusetzen, zumal bei diesem Auto nur eine Haftpflichtversicherung bestehet und nicht geklärt werden konnte, wer den Steinschlag verursacht habe.

Zu den im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen geltend gemachten Krankheitskosten brachte der Bw. vor, dass der Ergometer nicht für private Fitnesszwecke, sondern zur Stabilisierung des Herz-Kreislauf-Systems angeschafft worden sei. Er habe sich für diese Art der Therapie entschieden, da er im Hinblick auf die Reaktionsbeeinträchtigung beim Autofahren keine starken Medikamente schlucken wolle. Da die Medikamente ebenfalls abzugängig gewesen wären, würden dem Bw. die Anschaffungskosten für den Ergometer zustehen.

Entgegen der Ansicht des Betriebsprüfers würden sich in den Apothekenrechnungen keine Kosmetikartikel sondern lediglich antibiotische Salben befinden, die verschrieben worden seien. Diese Artikel seien anzuerkennen.

Als außergewöhnliche Belastung habe sich der Wunsch, Frau K als Geburtenbeistand zu haben, herausgestellt. Da weder das Spital noch die Krankenkasse für die Kosten habe aufkommen wollen, sei Frau K privat bestellt worden. Dies sei nicht aus privaten Zwecken geschehen, sondern um Schaden bei der Geburt der schönen H. zu vermeiden. Bei der Geburt des ersten Sohnes des Bw. sei Frau K nicht anwesend gewesen, sondern eine junge unerfahrene Hebammme sowie ein junger unerfahrener Arzt. Es sei zu Komplikationen gekommen, die durch falsche Reaktionen der Beistände einen großen Schaden hätten

verursachen können. Bei der Geburt des zweiten Sohnes des Bw. hätten große Sorgen bestanden, welche jedoch durch die Anwesenheit der erfahrenen Frau K zunichte gemacht worden und die Geburt sensationell verlaufen sei. Auf Grund dieser Erfahrung habe sich der Bw. entschlossen, bei der dritten Geburt kein Risiko einzugehen. Das Leben eines ungeborenen Kindes und dessen Mutter zu schützen sei unser aller Aufgabe. Die Kosten hierfür seien daher als außergewöhnlicher Aufwand anzuerkennen.

Des Weiteren seien unter Tz. 16 etliche kleine Rechnungen ohne Begründung einfach nicht anerkannt worden, obwohl diese abzugsfähig seien.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass auf Grund der beschriebenen Tatsachen sowie der Bemerkung im Prüfbericht, wonach dem Bw. mangelnde Mitwirkung bei der Sachverhaltsermittlung vorgeworfen werde, ersichtlich sei, dass die Chemie zwischen den Betriebsprüfern und dem Bw. nicht gestimmt habe. Der Bw. habe eine Menge an Schriftstücken erstellt und zugesandt und sei dreimal vor Ort im Finanzamt mit einem Zeitaufwand von insgesamt rund zehn Stunden gewesen; eine mangelnde Mitwirkung könne daraus wohl nicht abgeleitet werden.

In seiner Berufung gegen die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2007 sowie Folgejahre verwies der Bw. auf seine Berufungen gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2005.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 hielt die Betriebsprüfungsabteilung fest, dass sich Punkt 1 der Berufung gegen keine Feststellung in der Niederschrift richte sondern nur einen persönlichen Angriff darstelle. Die Aussage betreffend die Höhe der Werbungskosten richte sich ebenfalls nicht gegen einen konkreten Punkt in der Niederschrift.

Betreffend das Vorbringen des Bw., wonach seine Mitwirkungspflicht nicht gewollte gewesen sei, sei festzuhalten, dass der Bw. mehrmals schriftlich verständigt worden sei. Sämtliche Sachverhalte seien nur auf schriftlicher Basis seitens des Bw. erwünscht gewesen, er habe den Prüfungsauftrag nicht unterschrieben und sei lediglich zur Schlussbesprechung erschienen.

Im Hinblick auf das Sonderausgabenpauschale sei zu bemerken, dass es sich dabei um keine Ermessensentscheidung handle.

Die Afa für das KfZ Seat Alhambra stehe mangels unternehmerischer Tätigkeit im Jahr 2005 nicht zu. Betreffend die Frage der unternehmerischen Tätigkeit und die Vorsteuerabzugsberechtigung wurde auf die Niederschrift verwiesen.

Die Reisekosten (Kilometergelder und Diäten) seien mangels Aufzeichnungen über Adressen (Orte und Straßen) nicht gewährt worden. Die Zeitangaben bei den Diäten hätten sich immer nur über 12 Stunden erstreckt.

Betreffend die Handykosten sei festzustellen, dass es sich hierbei um ein Privathandy gehandelt habe. Der Nachweis dafür, dass dieses geschäftlich verwendet wurde, habe nicht erbracht werden können.

Zu den Aufwendungen für die kaputte Windschutzscheibe im Zusammenhang mit dem Unfall auf der Westautobahn stellte die Betriebsprüfungsabteilung fest, dass infolge der ungenauen Aufzeichnungen bei den Diäten und Kilometergeldern der zeitliche Zusammenhang zwischen Unfall und Reparatur nicht eindeutig geklärt habe werden können. Der Bw. sei zudem mit dem Auto seiner Ehegattin gefahren, es sei jedoch weder eine Anzeige erfolgt noch habe ein Schriftverkehr stattgefunden noch gäbe es entsprechende Vermerke auf der Rechnung.

Betreffend die Krankheitskosten fände sich eine ausreichende Erklärung für die Nichtanerkennung der Aufwendungen für den Ergometer in der Niederschrift. In den Apothekenrechnungen seien Kosmetikartikel enthalten gewesen bzw. habe der Bw. lediglich Zahlungen ohne Bezeichnung vorgelegt. Auch für die außergewöhnlichen Belastungen fänden sich ausreichend Erläuterungen in der Niederschrift.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005

1.1) Unternehmereigenschaft (Tz. 7 BP-Bericht)

Strittig ist, ob der Bw. im Jahr 2005 seine Unternehmereigenschaft durch Vorbereitungshandlungen begründet hat, um Vorsteuern aus der Anschaffung des Seat Alhambra geltend machen zu können oder ob dieses Fahrzeug privat angeschafft wurde.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Der Bw. hat mit Kaufvertrag vom 5. Oktober 2005 (Lieferschein 30. November 2005) ein Fahrzeug der Marke Seat Alhambra angeschafft. Am 7. Februar 2006 meldete der Bw. seine gewerbliche Tätigkeit „Papierwarenhandel“ an das zuständige Finanzamt und gab als geplanten Beginn dieser Tätigkeit den Sommer 2006 bekannt. Gleichzeitig verzichtete der Bw. auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 2005. In der für 12/2005 übermittelten Umsatzsteuervoranmeldung erklärte der Bw. keinerlei Umsätze, machte jedoch Vorsteuern aus dem Kauf des Seat Alhambra im Oktober 2005 in der Höhe von € 5.596,67 geltend.

Im Jahr 2006 wurde beim Bw. eine Außenprüfung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2005 (Bericht vom 24. Jänner 2007) durchgeführt. Zur Überprüfung gelangte unter anderem die Vorsteuer in der Höhe von € 5.596,67, die in der Umsatzsteuervoranmeldung 12/2005 geltend gemacht wurde und der keine unternehmerische Tätigkeit bzw. keine gemeldeten Umsätze gegenüberstanden.

Im Zuge der Betriebsprüfung konnte der Bw. – obwohl ihm bekannt war, dass die Abgabenbehörde seine unternehmerische Tätigkeit anzweifelte – keinerlei unternehmerische Tätigkeit glaubhaft machen. Tatsächlich hat der Bw. auch seit Betriebsbeginn bis zur Schlussbesprechung am 24. Jänner 2007 keine betriebliche Tätigkeit entfaltet. Die Betriebsprüfung hat daher die Vorsteuerabzugsberechtigung in der Höhe von € 5.596,67 für die Anschaffung des Seat Alhambra mangels Unternehmereigenschaft des Bw. versagt.

Hinsichtlich des Beginns der Unternehmereigenschaft ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH zur Begründung der Unternehmereigenschaft i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG eine Erbringung von Leistungen vorerst nicht erforderlich ist. Bereits die Absicht, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, macht den Steuerpflichtigen zum Unternehmer (und nicht erst die Umsatztätigkeit gegen Entgelt). Der Steuerpflichtige muss jedoch der Behörde seine Absicht, steuerbare Umsätze vorzubereiten, durch objektive Nachweise belegen. Der Nachweis kann durch Art und Umfang seiner Leistungsbezüge (Investitionen, Vorbereitungshandlungen) geführt werden, aus denen der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird. Sie sind als objektive Beweisanzeichen für die Absicht zu würdigen, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6 EG-RL aufzunehmen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MWSt, Band III, § 2 Tz. 301ff).

Erforderlich ist somit, dass die beabsichtigte Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies auch nach außen in Erscheinung tritt (VwGH 30.9.1998, 96/13/0211). Maßgebend ist, wann - nach außen erkennbar - die ersten

Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (Ruppe, UStG 1994, § 2 Tz. 134).

Ob (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungstätigkeit anzunehmen ist, muss im **Zeitpunkt der Tätigkeit** entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie wird auch nicht rückwirkend damit begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet.

Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist eine Tatfrage, hinsichtlich der die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen und im Zeitpunkt der Tätigkeit zu entscheiden ist.

Der Bw. hat mit Kaufvertrag vom 5. Oktober 2005 ein Fahrzeug der Marke Seat Alhambra angeschafft. Fraglich ist nun, welche Vorbereitungshandlungen vom Bw. hinsichtlich seiner beabsichtigten gewerblichen Tätigkeit „Papierwarenhandel“ im Zeitpunkt der Anschaffung des Fahrzeugs gesetzt wurden, die die Unternehmereigenschaft des Bw. bereits zu diesem Zeitpunkt begründen würden. Die Unternehmereigenschaft ist unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) des Bw. In der Anschaffung eines Fahrzeugs allein kann eine solche Vorbereitungshandlung des Bw. nicht erblickt werden, da ein Fahrzeug zur Befriedigung privater Bedürfnisse, also für private Zwecke geeignet ist. Dies umso mehr dann, wenn der Bw. – wie aus der Rechnung des Autohändlers vom 30. November 2005 ersichtlich ist - als Sonderausstattung einen integrierten Kindersitz anschafft, nachdem er kurze Zeit zuvor Vater geworden ist.

Typische unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen für seine gewerbliche Tätigkeit könnten beispielsweise Wareneinkauf, der Erwerb eines Grundstückes oder das Anmieten von Büro- oder Lagerräumen, die Beauftragung eines Architekten oder die Errichtung von Wohnraum sein. Bei der Errichtung von Wohnraum, der sowohl privat als auch betrieblich verwendet wird, muss, damit der Vorsteuerabzug vor der Erzielung von Einnahmen gewährt werden kann, die betriebliche Nutzungsabsicht aus sonstigen, über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Durch Vorbereitungshandlungen wird eine (künftige) Erzielung von Einnahmen, also die entgeltliche Leistungserbringung, vorbereitet.

Auch nach Art. 17 Abs. 1 der 6. EG-RL. hängt das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug allein davon ab, in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handelt. Kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände nicht für Zwecke

seiner wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. von Art. 4 der 6. EG-RI., sondern für seinen privaten Zweck verwendet.

Der Erwerb eines Fahrzeuges durch den Bw. im Jahr 2005 ist eine private Handlung. Würde man es zulassen, dass durch die Fassung des Unternehmerentschlusses aus bereits vorher vorgenommenen privaten Handlungen Vorbereitungshandlungen und damit unternehmerische Handlungen werden, könnte man durch diese Rückwirkung des Unternehmerentschlusses eine Umgehung des nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Einlagenatbestandes erreichen: Privat angeschaffte Gegenstände würden durch die Rückbeziehung des Unternehmerentschlusses bereits im Zeitpunkt ihrer Anschaffung zu unternehmerischen Gegenständen werden, sodass sie nicht von der Privatsphäre in die unternehmerische Sphäre hinüberwandern müssten. Und das EuGH-Urteil vom 11.7.1991, C-97/90, ("Lennartz") bestätigt auch, dass für Einlagen aus der nichtunternehmerischen Sphäre der Vorsteuerabzug nachträglich nicht zusteht.

Auch gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz wurde im Fragebogen (Verf 24) vom 7. Februar 2006 erklärt, dass im Jahr 2006 keine Umsätze zu erwarten seien. Hätte die Absicht auf eine operative Leistung schon immer bestanden, hätte diese auch ihren Niederschlag in den Unterlagen finden müssen.

Der Bw. konnte bereits im Rahmen der Betriebsprüfung keinerlei unternehmerische Tätigkeit glaubhaft machen, sodass die Vorsteuerabzugsberechtigung mangels Unternehmereigenschaft im BP Bericht vom 24. Jänner 2007 versagt wurde. Aber auch in weiterer Folge hat der Bw. in seiner Berufung keine neuen Umstände vorgebracht, die für eine ernsthaft im Jahr 2005 geplante gewerberechtliche Tätigkeit sprechen würden. Der Unabhängige Finanzsenat kann daher nur davon ausgehen, dass im Jahr 2005 seitens des Bw. noch keine konkreten Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze getroffen wurden.

Soweit der Bw. einwendet, dass im Hinblick auf die Umsatzsteuervoranmeldung 12/2005 nachweislich unternehmerische Tätigkeiten vorgelegen seien, ist zu wiederholen, dass der Erwerb eines Fahrzeuges allein noch keine unternehmerische Tätigkeit sondern eine private Handlung darstellt. Weitere typische unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen hat der Bw. nicht getätigt.

Aus den dargelegten Gründen war dem Bw. daher im Jahr 2005 die Unternehmereigenschaft des § 2 Abs. 1 UStG abzusprechen.

1.2) Vorsteuerabzugsberechtigung

Mangels Unternehmereigenschaft des Bw. im Jahr 2005 konnten die beantragten Vorsteuern aus der Anschaffung des Seat Alhambra in der Höhe von € 5.596,67 nicht gewährt werden.

2) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005

2.1) Sonderausgaben (Tz. 2 BP-Bericht)

Der Bw. begehrte in seiner Einkommensteuererklärung 2005 einen Sonderausgabenhöchstbetrag in der Höhe von € 7.300, da er Alleinverdiener sei und drei Kinder habe. Gegen die seitens der Betriebsprüfung vorgenommene Kürzung der Sonderausgaben auf € 2.900 wendet der Bw. ein, dass dies deshalb unrichtigerweise passiert sei, weil sie schöne H. erst am 2005 zur Welt gekommen sei. Darüber hinaus seien die (in der Niederschrift vom 23. Jänner 2007 noch aufscheinenden) Personenversicherungen in der Höhe von € 759,91 nicht als Sonderausgaben berücksichtigt worden.

Gemäß § 18 Abs. 1 EStG 1988 sind die in Z 1 bis 7 genannten Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 ein einheitlicher Höchstbetrag von € 2.920 jährlich. Dieser Betrag erhöht sich gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 um € 2.920, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht.

Gemäß § 33 Abs. 4 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag unter der Voraussetzung zu, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG) bei mindestens einem Kind (§ 106 ABs. 1 EStG) Einkünfte von höchstens € 6.000 jährlich erzielt. Da die Ehegattin des Bw., DS, laut Einkommensteuerbescheid 2005 im Streitjahr unbestrittenmaßen Einkünfte in der Höhe von € 10.859,79 bezogen hat, waren die gesetzliche Voraussetzungen zur Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages einerseits sowie des Sonderausgabenerhöhungsbetrages gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 andererseits nicht erfüllt.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erhöht sich der einheitliche Höchstbetrag in der Höhe von € 2.920 um € 1.460 bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetztes gelten gemäß § 106 Abs. 1 EStG Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG zusteht. Da die Tochter des Bw., wie dieser selbst in seiner Berufung ausführt, am 2005 geboren wurde und somit der Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG im Streitjahr für nicht mehr als sechs Monate zustand, waren die Voraussetzungen für die Gewährung des

Sonderausgabenerhöhungsbetrages gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht erfüllt.

Dem Einwand des Bw. betreffend die seitens der Betriebsprüfung „vergessenen“ Personenversicherung in der Höhe von € 759,91 kann seitens des Unabhängigen Finanzsenates insofern nicht gefolgt werden, als der Bw. den ihm zustehenden Sonderausgabenhöchstbetrag gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in der Höhe von € 2.920 zur Gänze ausgeschöpft hat.

2.2) Außergewöhnliche Belastungen

2.2.1) Krankheitskosten

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllen. Es muss eine tatsächliche und endgültige, wirtschaftliche Belastung eingetreten sein, die außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen wesentlich beeinträchtigt.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen, Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988).

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.

Liegt eine Krankheit vor, so sind unter anderem abzugsfähig:

- Arzt- und Krankenhaushonorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat,

- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder)
- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital, weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person.

§ 34 EStG 1988 fordert für die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen neben den Voraussetzungen der Außergewöhnlichkeit und der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch, dass die Belastung zwangsläufig erwächst.

Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf derartige Kosten das Vorliegen trifriger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand voraus. Für Krankheitskosten fordert der Verwaltungsgerichtshof deshalb, dass die getätigten Maßnahmen tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139). Das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen bedarf eines Nachweises, wobei überdies gilt, dass dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, an die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen gestellt werden.

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegen die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057 u.a.).

§ 34 EStG gibt für die Form des Nachweises keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Einer typisierenden oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise erteilt der VwGH eine Absage (VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; 3.3.1992, 88/14/0011).

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit **vor** der Anwendung) erstellte, **ärztliche Verordnung** als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme. Doch ist dies keineswegs die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung. Es ist letztlich Sache des Antragstellers, der Behörde jene Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die eine Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen im oben dargestellten Sinn erlauben.

Selbstmedikation durch einen medizinischen Laien oder Behandlungen durch medizinisch nicht ausgebildete bzw. geschulte Personen genügen dafür nicht. Aber auch mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für

gewöhnlich nicht entsprochen. Nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, könnten den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern und seien daher als Heilmittel zu qualifizieren (OGH 5.12.2000, 10 ObS 311/00h).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. die Berücksichtigung von nicht regelmäßigen Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung (Ergometer, Apothekenrechnungen und Hebammenrechnung) im Ausmaß von insgesamt € 2.253,67 beantragt, welche von der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt wurden.

2.2.1.1) Ergometer (Tz. 3 BP-Bericht)

Der Bw. ersucht um Anerkennung der Aufwendungen in der Höhe von € 1.043,99 für einen Ergometer mit der Begründung, dass dieser nicht für private Fitnesszwecke angeschafft worden sei, sondern um das Herz-Kreislauf-System zu stabilisieren. Er habe sich für diese Art der Therapie entschieden, da er im Hinblick auf die Reaktionsfähigkeitsbeeinträchtigung beim Autofahren keine starken Medikamente schlucken wolle. Da die Medikamente ebenfalls abzugängig gewesen wären, stehe dem Bw. nach seiner Ansicht auch die Anschaffungskosten für den Ergometer als außergewöhnliche Belastung zu.

Dazu ist festzustellen, dass der Bw. weder eine konkret vorliegende Krankheit noch einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Anschaffung des Ergometers und einer potenziellen Krankheit behauptet, geschweige denn, nachgewiesen hat. Auch betreffend die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen hat der Bw. weder das Vorliegen trifftiger medizinischer Gründe für die Anschaffung des Ergometers noch die guten Erfolgsaussichten der Behandlung nachgewiesen, obwohl die Behauptungs- und Beweislast bei Begünstigungsbestimmungen immer beim Abgabepflichtigen liegen.

Bereits aus diesem Grund können die geltend gemachten Krankheitskosten nicht berücksichtigt werden.

2.2.1.2) Apothekenrechnungen (Tz. 4 BP-Bericht)

Auch die Einkäufe in den Apotheken im Gesamtbetrag von € 209,68 (Schwangerschaftsstreifen Creme, Kosmetikprodukte, Insecticum, Burgit Fußbalsam, Schwangerschaftsvitamine, Verbrennungssalbe, Hermal Badesalz usw.) konnten mangels Nachweises einer konkret vorliegenden Krankheit nicht eindeutig als Krankheitskosten festgestellt werden, weswegen diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen waren.

2.2.1.3) Hebammenrechnung (Tz. 5 BP-Bericht)

Der Bw. ersucht um Berücksichtigung der Aufwendungen in der Höhe von € 1.000 für die Wahl einer privaten Hebamme bei der Geburt seines dritten Kindes. Begründend wurde dazu vorgebracht, dass es bei der Geburt des ersten Kindes zu Komplikationen gekommen sei, welche einen großen Schaden hätten verursachen können. Bei der Geburt des zweiten Kindes sei Frau K anwesend gewesen und alles sei gut verlaufen. Aus diesem Grund hätte sich der Bw. auch bei der Geburt des dritten Kindes für Frau K entschieden, um kein Risiko einzugehen.

Grundsätzlich zählen Aufwendungen für die Inanspruchnahme medizinischer Leistungen zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar, Band III B, § 20 Tz. 2 unter dem Stichwort „Heilbehelfe“ Seite 3, und Tz. 5 unter dem Stichwort „Hör- und Sehbehelfe, Medikamente“).

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Geburt eines Kindes liegen im Bereich der normalen Lebensführung; insoweit fehlt es den Ausgaben am Merkmal der „Außergewöhnlichkeit“ (vgl. Hofstätter-Reichel, a.a.O., Band III C, § 34 Abs. 2 EStG 1988, Tz. 1).

Der vom Bw. angeführte Wunsch, die Hebamme Frau K auf Grund der positiven Erfahrungen als Geburtenbeistand zu wählen, lässt auf eine freie Willensentscheidung für die Wahl der privaten Hebamme schließen. Eine Notlage dergestalt, dass trifftige medizinische Gründe (konkrete Gefahr von Komplikationen medizinischer Art) eine Betreuung durch Frau K erfordert hätten, ergibt sich daraus nicht. Wünsche, Vorstellungen und Befürchtungen allgemeiner Art reichen hingegen nicht aus (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181).

Die Aufwendungen konnten daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

2.2.1.4) Kürzung außergewöhnliche Belastung (Tz. 16 BP-Bericht)

Wie aus dem BP-Bericht zu entnehmen ist, wurde der Aufwand für die Zeckenschutzimpfung der Kinder des Bw. in der Höhe von € 20 nicht anerkannt. Der Grund dafür liegt einerseits in der Nichtvorlage einer Zahlungsbestätigung sowie dem Umstand, dass auf der vorgelegten Impfbestätigung sowohl Datum als auch Arztstempel und die Angabe der jeweiligen Teiliimpfung fehlt. Für die e-Card der Ehegattin des Bw. wurde kein Beleg vorgelegt. Die Kosten der Zahnbehandlung für die Ehegattin sowie die Krankenscheingebühren sind nicht bei den außergewöhnlichen Belastungen des Bw. sondern bei der Arbeitnehmerveranlagung der Ehegattin zu berücksichtigen.

Abschließend ist zu bemerken, dass die seitens des Finanzamtes nicht berücksichtigten Aufwendungen des Bw. jedenfalls unter den Selbstbehalt der außergewöhnlichen Belastungen fallen würden.

2.3) Werbungskosten

2.3.1) Reisekosten

2.3.1.1) Kilometergeld (Tz. 8 BP-Bericht)

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten abzusetzen, wobei bei KFZ-Kosten eine Veranschlagung mit dem amtlichen Kilometergeld, d.h. eine Schätzung, grundsätzlich zu einem zutreffenden Ergebnis führt (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2009, §16 Rz 56).

Voraussetzung für die begünstigte steuerliche Behandlung von Kilometergeldern ist der Nachweis der beruflichen Fahrten. Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen; das Fahrtenbuch hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten; es muss fortlaufend und übersichtlich geführt sein, Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar anzugeben (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 220 zu § 16, "Fahrtkosten"; und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Auch der Bundesfinanzhof kommt in seinem Urteil vom 16.11.2005, VI R/64 zu demselben Ergebnis, wonach

"eine mittels eines Computerprogramms erzeugte Datei, an deren bereits eingegebenem Datenbestand zu einem späteren Zeitpunkt noch Veränderungen vorgenommen werden können, ohne dass die Reichweite dieser Änderungen in der Datei selbst dokumentiert und bei gewöhnlicher Einsichtnahme in die Datei offen gelegt wird, kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ist. Das gilt auch dann, wenn die einzelnen Eintragungen in der Computerdatei unmittelbar im Anschluss an die jeweilige Fahrt vorgenommen worden sein sollten. Eine solche Aufzeichnungsmethode ist nicht geeignet, den fortlaufenden und lückenlosen Charakter der Angaben und ihre zeitnahe Erfassung mit hinreichender Zuverlässigkeit zu belegen. Der auf diese Weise erzeugte Datenbestand ist kein in sich geschlossenes Verzeichnis und damit auch kein Fahrten- "Buch" i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG (gleicher Ansicht: Niedersächsisches FG, Urteil vom 5. Mai 2004 2 K 636/01, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2004, 1817; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 27. Februar 2002 2 K 235/00, EFG 2002, 667;

Adamek in Bordewin/Brandt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 8 Rz. 153; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort: Kraftfahrzeuggestellung, Rz. 41; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 28. Mai 1996 IV B 6 - S 2334- 173/96, BStBl I 1996, 654, unter II. 1., und H 31 (9-10) "Elektronisches Fahrtenbuch" der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR-- seit 2000; anderer Auffassung: Büchter-Hole, Anmerkung in EFG 2002, 668)."

Die Führung eines Fahrtenbuches kann jedoch entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (z.B. Reisekostenabrechnungen gegenüber dem Arbeitgeber) eine verlässliche Beurteilung möglich ist (vgl. VwGH vom 23.5.1990, 86/13/0181). Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen jedenfalls die Kontrolle sowohl des beruflichen Zweckes als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der sowohl dienstlich als auch privat zurückgelegten Kilometer.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die vom Bw. zum Nachweis seiner Fahrtkosten eingereichten Aufzeichnungen als ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch angesehen werden können bzw. in welchem Ausmaß beruflich veranlasste Fahrten durchgeführt wurden und dementsprechende Werbungskosten anzuerkennen sind.

Dabei steht an Sachverhalt unbestritten fest: Der Bw. ist bei der S GesmbH & CoKG als Außendienstmitarbeiter tätig und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In diesem Zusammenhang machte er im Jahr 2005 Reisekosten (Kilometergeld und Diäten) im Ausmaß von € 11.904,30 geltend. Von seinem Arbeitgeber erhielt er keine Fahrtkostenersätze. Der Bw. führte jedoch für steuerliche Zwecke handschriftliche Reiseaufzeichnungen in einem Fahrtenbuch.

Die Betriebsprüfung kürzte die Reisekosten um zwei Drittel (auf € 3.237,70), da die handschriftlichen Aufzeichnungen im Fahrtenbuch auf Grund der verwendeten Abkürzungen und der unleserlichen Schrift, fehlender Orts- und Reisezweckangaben sowie fehlender Abfahrts- und Ankunftszeiten nicht nachvollziehbar gewesen seien.

Aus diesem Grund legte der Bw. weiters eine Liste seiner Reiseaufzeichnungen in elektronischer Form vor, welche er von den handschriftlichen Aufzeichnungen zwecks besserer Lesbarkeit abgeschrieben habe und brachte die fehlenden Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie die Postleitzahlen der Reiseziele vor der Schlussbesprechung nach.

Dazu ist im Hinblick auf den Einwand des Bw., wonach auf die nachgebrachten Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie Postleitzahlen der Reiseziele nicht eingegangen worden sei, festzustellen, dass Informationen, welche erst auf Grund der Bemängelung durch die

Betriebsprüfung und dies zudem erst mehr als ein Jahr nach Abschluss des Fahrtenbuches vorgelegt werden, keine Gewähr für deren Richtigkeit und Vollständigkeit bieten.

Darüber hinaus ist, wie bereits oben ausgeführt, eine mittels eines Computerprogrammes erzeugte Datei nicht geeignet, den fortlaufenden und lückenlosen Charakter der Angaben und ihre zeitnahe Erfassung mit hinreichender Zuverlässigkeit zu belegen und das in Papierform geführte Fahrtenbuch mit den Uraufzeichnungen mit groben Aufzeichnungsmängeln behaftet (vgl. VwGH v. 21.10.1993, 92/15/0001), sodass aus dem jeweils angegebenen Reiseweg der Zweck der Fahrt nicht hervorgeht und dieser daher sowohl beruflicher als auch privater Natur sein könnte.

Der Abgabenbehörde erster Instanz kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie die Grundlagen der Abgabenerhebung gemäß § 184 Abs. 2 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn Bücher oder Aufzeichnungen, die der Abgabepflichtige nach den Abgabevorschriften zu führen hat, sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es jedoch im Hinblick auf die nichtselbständige Tätigkeit des Bw. als Außendienstmitarbeiter sowie im Hinblick auf die geltend gemachte Höhe der Reisekosten der Vorjahre (2002: € 8.578; 2003: € 8.320,08; 2004: € 13.163,60) als glaubwürdig, dass der Bw. mehr als lediglich ein Drittel der als beruflich angegebenen Fahrten tatsächlich zurückgelegt hat. Es erscheint daher ausreichend, die vom Bw. geltend gemachten beruflichen Fahrten auf Grund der vorliegenden Aufzeichnungsmängel um 40% zu kürzen.

Somit sind Kilometergelder in der Höhe von € 5.827,86 (anstatt bisher € 3.237,70) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass sich aus dieser Beurteilung kein Anspruch für die Folgejahre ableiten lässt. Dem Einwand des Bw., wonach sein in den Vorjahren gleichartig geführtes Fahrtenbuch keinerlei Beanstandungen ergeben habe, wird entgegenzuhalten sein, dass die Qualität der Aufzeichnungen analog zu den vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien zu prüfen ist und Voraussetzung für die Gewährung der Fahrtkosten ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch i.S.d. Rechtsprechung ist.

2.3.1.2) Diäten (Tz. 9 BP-Bericht)

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als

Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen sind nicht zu berücksichtigen.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Die Verköstigung in Gasthäusern führt für sich allein nicht zu berücksichtigbaren Mehraufwendungen.

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwands setzt eine Reise voraus. Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt, eine Reisezeit von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist allerdings anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Dabei ist von einem längeren Zeitraum u.a. dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Mittelpunkt der Tätigkeit kann aber nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Dies wird insbesondere auf Vertreter oder Außendienstmitarbeiter zutreffen.

Auf Grund der Aufzeichnungsmängel im Fahrtenbuch (fehlende Orts- und Reisezweckangaben sowie fehlende Abfahrts- und Ankunftszeiten) kann weder festgestellt werden, ob es sich bei den im Fahrtenbuch angeführten Fahrten um Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 handelt noch überprüft werden, ob ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde. Darüber hinaus wird in den Aufzeichnungen des Bw. regelmäßig ausschließlich von 12 Stunden Diäten ausgegangen, was die Glaubwürdigkeit in Frage stellt.

Die geltend gemachten Diäten sind daher steuerlich nicht zu berücksichtigen.

2.3.2) Sonstige Werbungskosten

2.3.2.1) Handykosten (Tz. 10 BP-Bericht)

Der Bw. macht 60% seiner Telefonkosten geltend, welche die Betriebsprüfung mit der Begründung, dass im Jahr 2005 keine unternehmerische Tätigkeit vorgelegen sei, nicht als Werbungskosten berücksichtigt. In seiner Berufung wendet der Bw. ein, dass er sein Handy – unabhängig von einer unternehmerischen Tätigkeit – dringend brauche, um seinen unselbständigen Beruf ausführen zu können. Es handle sich dabei um ein Privathandy, welches hauptsächlich geschäftlich verwendet werde und für das der Arbeitgeber keinen Kostenersatz leiste.

Wie bereits ausgeführt sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar, wobei Telefongebühren nicht dem Aufteilungsverbot unterliegen.

Der Bw. schätzt seinen privaten Telefonanteil mit 40%. Dies erscheint im Hinblick auf die Tätigkeit des Bw. als Außendienstmitarbeiter realistisch.

Es sind daher Telefonkosten im Ausmaß von € 209,83 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

2.3.2.2) AfA Seat Alhambra (Tz. 11 BP-Bericht)

Im Hinblick auf die Ausführungen unter 1.1), wonach dem Bw. im Jahr 2005 keine Unternehmereigenschaft zuzusprechen war, sodass auch das im Jahr 2005 angeschaffte Fahrzeug Seat Alhambra nicht als Firmenfahrzeug sondern als Privatfahrzeug zu betrachten war, können die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung des Fahrzeugs steuerlich nicht geltend gemacht werden.

Aus diesem Grund kann auch die für das Fahrzeug geltend gemachte AfA steuerlich keine Berücksichtigung finden.

2.3.2.3) Unfall Westautobahn (Tz. 13 BP-Bericht)

Der Bw. macht Aufwendungen in der Höhe von € 381,46 für einen Schaden durch Steinschlag an der Windschutzscheibe des Autos seiner Ehegattin geltend und bringt dazu in seiner Berufung vor, dass es sich bei der Fahrt um eine berufliche Fahrt gehandelt habe, weswegen ihm zusätzliche Werbungskosten zustehen würden.

Wie bereits oben ausgeführt sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Nach § 20 Abs. 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Dies betrifft auch Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die strittigen Ausgaben des Windschutzscheibentausches können im gegenständlichen Fall aus zwei Gründen nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Zum einen hat nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191) der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen Werbungskosten, in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und zumindest glaubhaft zu machen sind. Im vorliegenden Fall wäre es daher Sache des Bw. gewesen, den einwandfreien Nachweis zu erbringen, dass die am Fahrzeug seiner Ehegattin eingetretenen Schäden an der Windschutzscheibe auf einer dienstlichen Fahrt entstanden sind.

Der Bw. hat es aber – wie unter 2.3.1.1) detailliert ausgeführt wurde – verabsäumt, die von ihm geltend gemachten Fahrtkosten des Streitjahres 2005 durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nachzuweisen. Es kann daher seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht zweifelsfrei nachvollzogen werden, ob der Schaden an der Windschutzscheibe tatsächlich während einer dienstlichen Fahrt erfolgte oder nicht.

Darüber hinaus hat der Bw. für die Berücksichtigung der dienstlich gefahrenen Kilometer, für die er kein amtliches Kilometergeld von seinem Dienstgeber erhalten hat, die Aufwendungen für das Fahrzeug in der Höhe des amtlichen Kilometergeldes als Werbungskosten beantragt. Damit hat er sich für die Berücksichtigung der beruflichen Nutzung des Kraftfahrzeuges nicht entsprechend der tatsächlichen (nachgewiesenen) Aufwendungen, sondern im Wege einer Schätzung entschieden. Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die beantragten Kilometergelder keine steuerliche Berücksichtigung finden konnten, ist irrelevant, zumal der Grund dafür lediglich in der nicht ordnungsgemäßen Führung des Fahrtenbuches liegt.

Nimmt nun der Steuerpflichtige das Kilometergeld in Anspruch, so nimmt er damit die grobe Schätzung, derzufolge die Aufwendungen für den beruflichen Einsatz des Kraftfahrzeuges mit dem Kilometergeld abgegolten sind, in Kauf. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.5.1989, 88/14/0119, dem ebenfalls ein Steinschlagschaden zu Grunde liegt, kann der Steuerpflichtige **nicht** neben den pauschalen Sätzen des Kilometergeldes auch noch einzelne bestimmte Aufwendungen mit ihren tatsächlichen Beträgen als Werbungskosten beanspruchen; auch wenn das Kilometergeld nach Auffassung des Schrifttums auch Reparaturen (Instandsetzungen) am Kraftfahrzeug umfasst.

Aus den dargelegten Gründen war daher eine Anerkennung der mit dem Tausch der Windschutzscheibe verbundenen Aufwendungen ausgeschlossen.

3) Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2007 und Folgejahre

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird auf Grund der Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr nach bestimmten, in dieser Gesetzesstelle angeführten Regeln berechnet.

Im Hinblick auf diese Bestimmung hat das Finanzamt die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2007 und Folgejahre auf Basis der Einkommensteuer 2005 (€ 1.887,08) erhöht um 9% in der Höhe von € 2.056,91 festgesetzt.

Da der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 nun teilweise stattgegeben wurde und sich daher die Abgabennachforderung von € 1.887,08 auf € 580,94 verminderte, waren auch die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2007 und Folgejahre entsprechend anzupassen; sie betragen nunmehr € 633,22.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2005)

Wien, am 25. April 2012