



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, vertreten durch Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KEG, 8010 Graz, Petersgasse 128a, vom 27. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Katharina Deak, vom 20. Juni 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer sowie Einkommensteuer für das Jahr 2004 nach der am 25. August 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Einkommensteuer 2004) bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Jahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und erklärte für dieses Jahr einen Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von 713,10 Euro. In der Einkommensteuererklärung machte er Krankheitskosten in Höhe von 11.287,14 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend.

Die Veranlagung der Einkommensteuer 2004 erfolgte mit Bescheid vom 11. Oktober 2005 erklärungsgemäß, wobei jedoch von dem als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Betrag ein Selbstbehalt von 6.425,49 Euro abgezogen wurde.

Mit Vorhalt vom 16. Juni 2006 wurde der Bw. aufgefordert, die Krankheitskosten belegmäßig nachzuweisen.

Aus der in Beantwortung dieses Vorhaltes vorgelegten Aufstellung geht hervor, dass ein Betrag von 6.102,88 Euro auf Arztkosten, Kosten für Medikamente und Behandlungsbeiträge und ein Betrag von 5.208,66 Euro auf Kurkosten entfällt. Insgesamt wurde nunmehr somit ein Betrag von 11.311,54 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Die entsprechenden Belege wurden vorgelegt. Die Kurkosten (Kilometergelder, Nächtigungskosten und Tagesgebühren) entfielen – laut Aufstellung des Bw. – auf die folgenden Reisen:
nach Montecatini in der Zeit von 29. März bis 2. April 2004,
nach Friaul am 25. Mai 2004,
in die Fränkische Schweiz in der Zeit von 16. bis 18. Juli 2004,
nach Burgund in der Zeit von 16. bis 24. September 2004 und
nach Istrien in der Zeit von 19. bis 23. Oktober 2004.

Mit Bescheid vom 14. August 2006 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 11. Oktober 2005 gemäß § 299 BAO auf. In der Begründung wurde lediglich ausgeführt:
"Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist". Mit dem gleichzeitig erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid 2004 wurden vom Finanzamt nur mehr Krankheitskosten in Höhe von 6.163,89 Euro (dabei handelte es sich um Arzt- und Medikamentenkosten) als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Dieser Betrag wirkte sich steuerlich jedoch nicht aus, weil er den Selbstbehalt von 6.425,49 Euro nicht überstieg. Hinsichtlich der für die Reisen geltend gemachten Aufwendungen wurde in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2004 ausgeführt, es handle sich nach Ansicht des Finanzamtes nicht um Kurkosten im Sinn des § 34 EStG 1988.

Es wurde sowohl gegen den Aufhebungsbescheid als auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2004, beide vom 14. August 2006, Berufung erhoben.

Mit Berufungsentscheidung vom 5. Juni 2007, RV/0383-G/07, gab der Unabhängige Finanzsenat der Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO mit der Begründung statt, eine Aufhebung gemäß § 299 BAO sei nur dann zulässig, wenn der (aufzuhebende) Bescheid sich als nicht richtig erweise, dh., wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche. Da dem vorliegenden Aufhebungsbescheid nicht entnommen werden könne, auf Grund welcher Umstände die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden seien, sei auch nicht überprüfbar, ob der vom Finanzamt herangezogene Aufhebungstatbestand die Bescheidaufhebung rechtfertige oder nicht. Im vorliegenden Fall könne auch die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 14. August 2006 die mangelhafte Begründung des Aufhebungsbescheides nicht sanieren, weil der Aufhebungsbescheid keinen entsprechenden Hinweis enthalte.

Mit Bescheid vom 20. Juni 2007 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. In der Begründung des Wiederaufnahmsbescheides wurde auf die, in dem am selben Tag erlassenen Einkommensteuerbescheid 2004 angeführten, neu hervorgekommenen Tatsachen verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 20. Juni 2007 wurde ein Betrag von 6.163,89 Euro als außergewöhnliche Belastung anerkannt, wobei in der Begründung des Bescheides darauf hingewiesen wurde, dass dieser Betrag den Selbstbehalt des Bw. in Höhe von 6.425,49 Euro nicht übersteige. In der Begründung dieses Bescheides wurde weiters ausgeführt, der Einkommensteuerbescheid 2004 sei zunächst ohne Überprüfung der geltend gemachten Aufwendungen erlassen worden. Erst anlässlich einer nachträglichen Überprüfung sei festgestellt worden, dass in den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen auch Aufwendungen enthalten seien, die steuerlich nicht als solche anerkannt werden könnten. Die Aufwendungen für die vom Bw. im Streitjahr durchgeführten Reisen könnten nicht steuerlich berücksichtigt werden, weil es sich bei diesen Reisen nicht um Kuraufenthalte mit einer kurmäßig geregelten Tagesgestaltung gehandelt habe.

In der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde zunächst begehrt, den Wiederaufnahmsbescheid ersatzlos aufzuheben. Der Bw. führe bereits seit Jahren auf Grund seiner Krankheit Kuraufenthalte durch. Diese Tatsache sei seinen jeweiligen Referenten beim Finanzamt in zahlreichen persönlichen Gesprächen mitgeteilt worden. Dem Finanzamt sei die Tatsache, dass der Bw. sowohl an Neurodermitis als auch an Psoriasis leide und zur Linderung seiner Symptome Kuraufenthalte durchführe, daher bekannt gewesen. Diese aus zahlreichen

Ermittlungsverfahren bekannten Tatsachen seien zunächst unberücksichtigt geblieben, weil die Abgabenbehörde sie als unerheblich gewürdigt habe. Da im gegenständlichen Verfahren somit keine Tatsachen neu hervorgekommen seien, lägen keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor.

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde dennoch davon ausgehe, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgt sei, wurde beantragt, Aufwendungen in Höhe von 11.311,54 Euro als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Der Bw. leide seit Jahrzehnten an einer ausgeprägten Neurodermitis constitutionalis, an einer allergischen Kontaktdermatitis und einer Psoriasis vulgaris. Diese chronischen Hautkrankheiten führten in Zusammenhang mit einer Zwölffingerdarmgeschwulst und einem Leberparenchymenschaden zu einer Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 40%, die vom Gesundheitsamt des Magistrats Graz bestätigt und vom Finanzamt anerkannt worden sei. Laut Befundbericht vom Vorstand der Hautklinik in Graz, Univ.-Prof. Dr. K., seien als Therapie insbesondere Klimabehandlungen mit Klimawechsel, in Gebirgshöhen oder am Meer, angeraten worden. In diesem Zusammenhang werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei Univ.-Prof. Dr. K. um den Leiter der Universitätsklinik in Graz und somit um die höchste dermatologische Autorität in der Steiermark handle. Die Aufenthalte im mediterranen Raum hätten sich als besonders wirkungsvoll erwiesen und hätten in den letzten zwei Jahren zu einer deutlichen Verbesserung des Krankheitsbildes des Bw. geführt. Die Kurkosten stünden daher in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den oben erläuterten Krankheiten des Bw., da bei einer Nichteinhaltung der empfohlenen Therapie mit einer raschen, anhaltenden und deutlichen Verschlechterung des Gesundheitszustandes des Bw. zu rechnen sei. Eine alternative Behandlung am Wohnort sei im vorliegenden Fall nicht möglich. Psoriasis sei eine Krankheit, die auch über die Psyche behandelt werden müsse. Beiliegend werde ein Auszug aus einem Psoriasis-Forum übermittelt, aus dem ersichtlich sei, dass Psoriatiker erheblichen psychischen Belastungen ausgesetzt und in ihrem täglichen Leben wesentlich eingeschränkt seien. Aus diesem Grund sei es für den Bw. auch von Bedeutung, ob er die Kur allein oder gemeinsam mit seiner Ehefrau in der gewohnten menschlichen Umgebung durchführe. Die Kosten für die Gattin seien jedoch nie steuerlich geltend gemacht worden. Zu berücksichtigen sei auch, dass es weder für Neurodermitis constitutionalis, noch für Psoriasis vulgaris Medikamente oder Heilverfahren gäbe, die zu einer Heilung der Krankheiten führten. Lediglich der häufige Klimawechsel und das Baden im Meerwasser führten zu einer vorübergehenden Linderung der Krankheit, weshalb der Bw. jede Möglichkeit nütze, seine Beschwerden durch einen Klimawechsel zu lindern. Dem Vorwurf, der Bw. habe sich an den verschiedenen Orten keiner ärztlichen Kontrolle unterzogen bzw. keine Kurmittel beschafft, werde entgegnet, dass eine solche Kontrolle sinnlos und für die Krankenversicherung nur unnötig teuer gewesen wäre. Ein

französischer oder kroatischer Dermatologe hätte lediglich die von der Universitätsklinik Graz bereits gestellte Diagnose bestätigen können. Auch die Verwendung irgendwelcher Kurmittel sei in keiner Weise hilfreich, weil es für Neurodermitis keine Kurmittel gäbe. Der Klimawechsel selbst bzw. der Aufenthalt in einer anderen Gegend stelle die Medizin bzw. das Kurmittel dar. Eine kürmäßige geregelte Tagesgestaltung wäre daher ebenfalls zwecklos, weshalb derartige Kuraufenthalte von den Krankenkassen bei Hautkrankheiten auch nicht angeboten werden. Betont werde nochmals, dass es sich bei den durchgeführten Kuraufenthalten um bewusst angetretene Reisen in ärztlich angeratene Klimazonen, nicht jedoch um Erholungsaufenthalte oder Urlaube gehandelt habe. Der Bw. habe stets Kurzaufenthalte in anderen Klimazonen gewählt, weil ein kurzfristiger Reiz der Haut wesentlich mehr bringe als ein längerer Aufenthalt. Denselben Effekt könne man auch bei anderen Krankheiten beobachten. So werde zB Keuchhusten dadurch behandelt, dass die Patienten für eine halbe Stunde in die Druckkammer kommen, um so für kurze Zeit Höhenluft zu simulieren. Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass für Kinder, die an Neurodermitis bzw. Psoriasis leiden, die erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde. Daraus sei ersichtlich, dass der Staat bei Kindern, die an diesen Krankheiten leiden, eine außerordentliche Belastung anerkenne.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO damit begründet, dass in den Erstbescheid (Einkommensteuerbescheid 2004 vom 11. Oktober 2005) die in der Einkommensteuererklärung enthaltenen Daten ohne Überprüfung übernommen worden seien. Erst bei einer nachträglichen Überprüfung sei festgestellt worden, dass in den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen auch Aufwendungen für Reisen enthalten seien, die die Voraussetzungen für das Vorliegen von außergewöhnlichen Belastungen nicht erfüllten. Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Reisekosten als außergewöhnliche Belastung wurde ausgeführt, Kosten für Urlaubsreisen würden nicht dadurch zu zwangsläufig erwachsenen Aufwendungen, dass der behandelnde Arzt dem Steuerpflichtigen aus medizinischen Gründen eine Ortsveränderung empfehle, weil jeder Erholungssuchende den Urlaubsort auswählen werde, der ihm am zuträglichsten sei. Der Bw. habe sich an den verschiedenen Zielen seiner Reisen weder einer ärztlichen Kontrolle unterzogen noch irgendwelche Kurmittel angewendet. Die Aufenthalte hätten auch keine kürmäßige geregelte Tagesgestaltung beinhaltet. Bei den mit seiner Gattin unternommenen Reisen habe es sich daher nicht um Kuraufenthalte gehandelt, weshalb die für diese Reisen getätigten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könnten.

Im Vorlageantrag wurde, ergänzend zum Berufungsvorbringen, in der Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens vorgebracht, die Tatsache, dass der Bw. seit Jahren auf Grund seiner Krankheit Kuraufenthalte durchführe, sei in mehreren persönlichen Gesprächen

mit den jeweils zuständigen Sachbearbeitern des Finanzamtes erörtert worden. Zu den Einkommensteuererklärungen seien auch stets Beilagen mitgesandt worden, in denen die außergewöhnlichen Belastungen offen gelegt worden seien. Darüber hinaus habe es bereits im Zusammenhang mit der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1997 ein schriftliches Ergänzungersuchen des Finanzamtes betreffend den Nachweis der außergewöhnlichen Belastung gegeben. Da der Bw. sämtliche Nachweise erbracht habe, sei die außergewöhnliche Belastung in der beantragten Höhe anerkannt worden. Auch nach diesem Ergänzungersuchen habe der Bw. seine Einkommensteuererklärung nach Vorlage sämtlicher Belege mit dem für ihn zuständigen Sachbearbeiter persönlich besprochen. Dem Finanzamt sei die Tatsache, dass der Bw. sowohl an Neurodermitis als auch an Psoriasis erkrankt sei und zur Linderung seiner Symptome Kuraufenthalte durchführe, daher bekannt gewesen. Im gegenständlichen Wiederaufnahmeverfahren seien keine Tatsachen neu hervorgekommen, sondern das Finanzamt habe lediglich aus vorangegangenen Ermittlungsverfahren bereits bekannte Tatsachen, die zunächst als unerheblich gewürdigt worden seien, erstmals berücksichtigt. Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens lägen somit nicht vor.

In der Frage der Berücksichtigung der Reiseaufwendungen als außergewöhnliche Belastung wurde im Vorlageantrag das bereits in der Berufung erstattete Vorbringen wiederholt.

In dem dem Vorlageantrag beigelegten Befundbericht von Univ.-Prof. Dr. K. (erstellt am 28. Februar 1994) wird Folgendes ausgeführt:

Der Bw. steht seit vielen Jahren in Behandlung der Universitätsklinik für Dermatologie in Graz. Es wurden folgende Diagnosen festgestellt:

- ausgeprägte Neurodermitis constitutionalis (Atopie) seit dem Säuglingsalter im Bereich des Stammes und der Extremitäten*
- allergische Kontaktdermatitis (offenbar im Zusammenhang mit der Neurodermitis) mit bevorzugter Lokalisation an beiden Händen*
- Psoriasis vulgaris seit zwanzig Jahren. Die Hautveränderungen finden sich insbesondere am Rücken und Bauch sowie an den Handrücken.*

Bei der letzten Untersuchung am 23. Februar 1994 zeigt der Patient ausgeprägte Veränderungen im Zusammenhang mit der Neurodermitis am Stamm sowie ein Kontaktekzem an beiden Händen. Zusätzlich finden sich an den Handrücken und im Ellenbogenbereich Psoriasisläsionen.

Zur Therapie sind entsprechende topische Maßnahmen und insbesondere auch Klimabehandlungen mit Klimawechsel indiziert. Geeignet ist Gebirgsklima in Höhen über 1000 bis 1500 Meter oder Meeresklima.

Mit Vorhalt vom 29. Juli 2009 wurde der Bw. vom Finanzamt ersucht, die Höhe seiner Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem erklärten Verlust aus selbständiger Arbeit durch Vorlage einer detaillierten Aufstellung der Ausgaben, der Rechnungen und der Zahlungsbelege nachzuweisen. Laut der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 erzielte der Bw. aus dieser Tätigkeit Einnahmen in Höhe von 4.371 Euro und machte Betriebsausgaben in Höhe von 5.084,10 Euro geltend. Die Betriebsausgaben entfielen laut Erklärung auf Leistungen für (Fremd-)Personal in Höhe von 847,60 Euro, auf Reise- und Fahrtspesen in Höhe von 653,75 Euro und auf sonstige Betriebsausgaben in Höhe von 3.582,75 Euro.

In der am 1. September 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Bw. ergänzend aus, er mache auf Grund seiner Erkrankung bereits seit dem Jahr 1989 Aufwendungen für Kurreisen als außergewöhnliche Belastung geltend. Diese Aufwendungen seien vom Finanzamt bereits mehrmals geprüft und nach seinen Vorsprachen bei den jeweils zuständigen Sachbearbeitern auch steuerlich anerkannt worden. Das könne er zB für seine im Jahr 1997 nach Berlin und nach Neapel unternommenen Reisen nachweisen. Es sei daher nicht zutreffend, wenn das Finanzamt nunmehr behauptet, vom Vorliegen seiner Erkrankung und der aus diesem Grund unternommenen Kurreisen durch die Vorhaltsbeantwortung vom 21. Juli 2006 erstmals Kenntnis erlangt zu haben. Ein Wiederaufnahmsgrund liege daher nicht vor.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete, dass zwar die Erkrankung des Bw. der Abgabenbehörde seit Jahren bekannt sei, die in diesem Zusammenhang angefallenen Aufwendungen aber für jedes Jahr gesondert nachgewiesen werden müssten. In der Folge führte sie (wie bereits in der Berufungsvorentscheidung) aus, unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für einen Kuraufenthalt steuerlich anerkannt werden könnten. Bei den vom Bw. im Streitjahr unternommenen Reisen handle es sich hingegen nicht um Kuraufenthalte, sondern um typische Erholungsreisen.

Der Bw. entgegnete zunächst, es wäre für ihn kein Problem gewesen, dem Finanzamt jedes Jahr eine neue Bestätigung des Vorliegens seiner Erkrankung vorzulegen, wenn er dazu aufgefordert worden wäre. Zum Einwand, er habe Erholungsreisen unternommen, führte er aus, gerade ein bis drei Tage dauernde Reisen, bei denen die An- und Abreise oft einen ganzen Tag dauere, seien keine Erholungsreisen, weil solche Reisen keinen Erholungseffekt hätten. Der wesentliche Effekt dieser Reisen bestehet für ihn im kurzzeitigen Reiz durch die Klimaveränderung, die nach seinen Erfahrungen die größte Linderung seiner Erkrankung bewirke. Längere Aufenthalte von zB mehreren Wochen am Meer brächten demgegenüber einen wesentlich geringeren Heilerfolg. In diesem Zusammenhang verwies der Bw. – wie

bereits in seinen schriftlichen Ausführungen – auf die an Keuchhusten Erkrankten, die für jeweils nur eine halbe Stunde in eine Druckkammer kämen, wodurch die besten Heilerfolge erzielen würden. Der Bw. führte weiters aus, bis vor einigen Jahren habe es am Toten Meer eine Kuranstalt für an Psoriasis und Neurodermitis Erkrankte gegeben, wo Aufenthalte von mehreren Wochen stattgefunden hätten, die zunächst auch sehr gute Heilerfolge gebracht hätten. Seien diese Kuren jedoch mehrmals wiederholt worden, sei der Heilerfolg immer geringer geworden. Sein ihn damals behandelnder Arzt habe ihm daher zu wiederholten, aber jeweils nur kurzen Aufenthalten in anderen Klimazonen geraten. Ergänzend wies der Bw. darauf hin, dass seine Tochter, die an derselben Erkrankung wie er leide, fast beschwerdefrei sei, seit sie in San Diego (USA) lebe. Der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzte, ihm sei seit der Erkrankung eines Berufskollegen die große psychische Belastung der Erkrankung des Bw. bewusst und er wisse seither auch, dass bei dieser Erkrankung keine Heilung, sondern nur eine temporäre Verbesserung durch Klimawechsel möglich sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete nochmals, dass sie das Vorbringen des Bw., soweit es seine Erkrankung betreffe, in keiner Weise bezweifle, dass dieses Vorbringen jedoch nichts daran ändere, dass es sich bei den vom Bw. unternommenen Reisen um typische Urlaubs- bzw. Besichtigungsreisen gehandelt habe. Aufwendungen für solche Reisen könnten steuerlich nicht als Krankheitskosten berücksichtigt werden.

Der Bw. entgegnete, dass es sich bei seinen Reisen zwar nicht um Kuraufenthalte im Sinn der Ausführungen der Vertreterin des Finanzamtes gehandelt habe, dass man aber von "kurmäßigen Aufenthalten" sprechen könne, bei denen es für ihn um die Luftveränderung, das stärkere UV-Licht, die Veränderung des Luftdruckes usw. gehe. Da schon der bloße Aufenthalt an den von ihm besuchten Orten den (zumindest vorübergehenden) Heilungseffekt bringe, hätten der Aufenthalt in einem Kurheim oder die Vornahme von Kuranwendungen (die es für seine Erkrankung ohnedies nicht gäbe) keinen zusätzlichen Nutzen. Er erziele den (vorübergehenden) Heilungserfolg, wenn er zB in Neapel in einem Hotel wohne, dort die Oper besuche oder auf den Vesuv steige ebenso gut wie wenn er sich in einem Kurheim aufhalte. Da auch seine Tochter an derselben Erkrankung wie er leide, habe er auch seine Familie auf die Reisen mitgenommen. Er habe mit seiner Tochter auch immer wieder Tagesfahrten auf den Dachstein oder nach Abbazia unternommen. Die für die Begleitung durch seine Ehefrau im Streitjahr angefallenen Kosten habe er ohnedies nie steuerlich geltend gemacht. Der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzte, für ihn sei ausgeschlossen, dass der Bw. auf seinen Reisen andere Interessen als die der Linderung seiner Erkrankung verfolgt habe, weil das akute Auftreten der Erkrankung zu einer so großen physischen und psychischen Belastung führe, dass man in dieser Zeit keine anderen Interessen habe.

Hinsichtlich des Nachweises der Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor, ersuche er um Verlängerung der Frist für die Beantwortung des Vorhaltes des Finanzamtes. Die Vorhaltsbeantwortung werde in der nächsten Woche im Rahmen einer persönlichen Vorsprache bei der Vertreterin des Finanzamtes erfolgen.

Die vom steuerlichen Vertreter des Bw. vorgelegte Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit den vom Bw. erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit enthält Einnahmen aus einer Vortragstätigkeit an der Freiheitlichen Akademie in Höhe von 2.710 Euro und Einnahmen aus einer Vortragstätigkeit an der "Schule zur Vorbereitung auf die Ausbildung für Gesundheits- und Krankenpflege" (in der Folge kurz: "Krankenpflegeschule") in Höhe von 1.661 Euro, deren Höhe dem Finanzamt gemäß § 109a EStG 1988 mitgeteilt worden war. Den Einnahmen von insgesamt 4.371 Euro wurden nunmehr Ausgaben von insgesamt 5.041,16 Euro gegenübergestellt, wodurch sich ein Verlust von 670,16 Euro ergab. An Ausgaben wurden geltend gemacht:

Büromaterial	693,03 Euro
Fremdleistung	847,60 Euro
Fortbildung	206,27 Euro
Porti	213,11 Euro
Fachliteratur, Videos, CD`s, Cassetten	735,67 Euro
Computerinstandhaltung, Reparaturen, GWG	1.360,88 Euro
Fahrtkosten zur Krankenpflegeschule 1818 km x 0,356 Euro	653,75 Euro
Telefon 30% von 665,40	199,62 Euro
ORF-Gebühr 50% von 262,56	131,23 Euro
gesamt	5.041,16 Euro

Vom Finanzamt wurde dem Bw. nach mehreren weiteren Besprechungen mit Schriftsatz vom 14. Jänner 2010 mitgeteilt, dass insgesamt nur Ausgaben in Höhe von 1.481,68 Euro steuerlich anerkannt werden können. Im Einzelnen seien dies:

Büromaterial	516,02 Euro
Fremdleistung	0,00 Euro
Fortbildung	206,07 Euro
Porti	52,82 Euro
Fachliteratur, Videos, CD`s, Cassetten	105,43 Euro
Computerinstandhaltung, Reparaturen, GWG	174,80 Euro
Fahrtkosten zur Krankenpflegeschule	360,00 Euro
Telefon 10% von 665,40	66,54 Euro
ORF-Gebühr	0,00 Euro
gesamt	1.481,68 Euro

In der Begründung führte das Finanzamt aus, die Aufwendungen für das Büromaterial seien zu kürzen, weil die Aufwendungen für das PC-Zubehör um einen Privatanteil von 40% und die

Aufwendungen für die Fax-Rolle um einen Privatanteil von 50% zu kürzen seien. Darüber hinaus seien Aufwendungen in Höhe von 49,74 Euro sowohl unter dem Titel "Büroaufwendungen" als auch unter dem Titel "Fachliteratur" (und damit doppelt) geltend gemacht worden. Die Aufwendungen für Fremdlöhne könnten nicht anerkannt werden, weil es sich dabei ausschließlich um Aufwendungen handle, die an die Ehegattin des Bw., ua. für fallweise Schreibarbeiten, Telefondienste und Chauffeurdienste geleistet worden seien. Diese Tätigkeiten habe die Ehegattin im Rahmen ihrer ehelichen Beistandspflicht erbracht. Hinsichtlich der Leistungen, die die Ehegattin im Zusammenhang mit den Rhetorikvorträgen des Bw. an der Freiheitlichen Akademie erbracht habe, bestehen – trotz des Abschlusses eines diesbezüglichen Werkvertrages zwischen den Ehegatten - Zweifel an ihrer Notwendigkeit. Portokosten für Briefe und Pakete an die Tochter bzw. den Schwiegersohn des Bw. in den USA, für Pakete nach Deutschland an die "Mode und Preis GmbH" sowie Nachnahmegebühren ohne Angabe des Absenders stehen in keinem Zusammenhang mit der Vortragstätigkeit des Bw. und seien daher nicht als betrieblich veranlasst anzuerkennen. Von den unter dem Titel "Fachliteratur, Video, CD's, Cassetten" geltend gemachten Aufwendungen sei nur ein Teilbetrag von 105,43 Euro steuerlich zu berücksichtigen. Alle übrigen Aufwendungen betreffen allgemein interessierende bzw. mit der Vortragstätigkeit des Bw. in keinem Zusammenhang stehende Literatur (wie zB Tageszeitungen, Lexika, Sammleredition Märklin Bibliothek, Orchideentafeln, Fisch, ...), CD's mit klassischer Musik und Fotoausarbeitung. Enthalten seien auch Aufwendungen für zehn Tagesvignetten (die bereits mit dem Kilometergeld unter dem Titel "Fahrtkosten" abgegolten seien) sowie Belege, aus denen überhaupt nicht ersichtlich sei, um welche Aufwendungen es sich handle. Von den unter dem Titel "Computerinstandhaltung, Reparaturen, GWG" geltend gemachten Aufwendungen seien die Aufwendungen für jene Wirtschaftsgüter auszuscheiden, die üblicherweise der privaten Nutzung dienten; wie Plattenspieler, Videorecorder und Lautsprecher für eine Stereoanlage. Die Anschaffungskosten für den Computer (incl. Monitor und Lautsprecher) seien um einen Privatanteil von 40% zu kürzen. Die restlichen Anschaffungskosten seien auf die Nutzungsdauer (drei Jahre) verteilt abzuschreiben. Die jährliche AfA für den Computer betrage 119,60 Euro. Zu kürzen seien auch die Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Vortragstätigkeit an der Krankenpflegeschule. Als Nachweis für die Fahrten habe der Bw. einen Kalender vorgelegt, auf dem zwar der jeweilige Kilometerstand bei der Abfahrt und der Ankunft vermerkt sei, jedoch keine Angaben über Fahrziel und Fahrzweck enthalten seien. Laut Routenplaner betrage die Entfernung zwischen Wohnung und Schule rund 10 km. Laut Werkvertrag habe der Bw. im Schuljahr 35 Vortragsstunden gehalten. Daraus ergebe sich eine Anzahl von 700 gefahrenen Kilometern. Da der Bw. auch Projektarbeiten betreut und Besorgungen für die Schule gemacht habe, werden vom Finanzamt insgesamt die

Aufwendungen für 1000 km als betrieblich veranlasst angesehen. Der beruflich veranlasste Anteil an den Telefonkosten werde mit 10% der gesamten Telefonkosten geschätzt, weil ein höherer Anteil bei nur fünf Vorträgen für die Freiheitliche Akademie und 35 Vorträgen an der Krankenpflegeschule nicht glaubwürdig sei. Die ORF-Gebühr zähle zur Gänze zu den Kosten der privaten Lebensführung.

Diesen Ausführungen entgegnete der Bw. in einer schriftlichen Stellungnahme vom 8. Februar 2010, die Privatanteile beim PC-Zubehör und beim Fax-Papier seien zu hoch angesetzt, weil er das Fax-Gerät ausschließlich für seine berufliche Tätigkeit als Vortragender und Sachverständiger nutze. Ob er einzelne Ausgaben doppelt berücksichtigt habe, könne er nicht überprüfen, weil seine Unterlagen beim Finanzamt liegen. Nicht zutreffend sei, dass seine Ehegattin für ihn im Rahmen ihrer ehelichen Beistandspflicht tätig sei. Es liege vielmehr eine fremdübliche Vereinbarung mit seiner Ehegattin betreffend ihre Chauffeurdienste und ihre Arbeiten im Zusammenhang mit seiner Vortragstätigkeit vor, in der auch die Höhe der Entlohnung geregelt sei. Die Chauffeurdienste seiner Ehegattin habe er im Streitjahr in Anspruch nehmen müssen, weil seine Fahrtüchtigkeit nach einem schweren Unfall mit dem Moped im Jahr 2003 nicht gegeben gewesen sei (infolge des Bruches eines Halswirbels, zweier Rippen und des Schulterblattes sei die Drehbeweglichkeit des Kopfes eingeschränkt gewesen). Für seine Rhetorikseminare (an der Freiheitlichen Akademie) habe er keine vorbereiteten Konzepte. Der Inhalt dieser Seminare richte sich nach den Wünschen und Bedürfnissen der jeweiligen Teilnehmer. Zu diesen Seminaren reise er daher grundsätzlich mit Videokamera, Videorecorder, zwei Lautsprechern und zwei Koffern mit Unterlagen an. In der ersten Unterrichtseinheit erhebe er mittels Videoaufnahmen und deren Analyse die Bedürfnisse der Teilnehmer und erfrage deren Wünsche. Während er mit dem Unterricht fortfahre, bereite seine Ehegattin die für das jeweilige Seminar erforderlichen Unterlagen bzw. Unterrichtsmaterialien vor. Da die dafür erforderliche Arbeitszeit seiner Ehegattin von Seminar zu Seminar sehr stark variieren könne, habe er im Werkvertrag mit ihr ein pauschales Honorar von 100 Euro pro Seminar vereinbart. Unrichtig sei auch, dass die Porti für Sendungen an seine Tochter in den USA mit seiner Vortragstätigkeit in keinem Zusammenhang stehen. Ab Mitte April 2010 werde am Straflandesgericht Wiener Neustadt gegen den Tierschützer DDr. B. verhandelt. Der Bw. sei von der Staatsanwaltschaft Wiener Neustadt beauftragt worden, über dessen Bekennerschreiben ein entsprechendes Gerichtsgutachten zu erstellen. DDr. B. habe jahrelang in England unterrichtet, weshalb seine Schriftsätze voller Anglizismen und fehlerhafter Rückübersetzungen ins Deutsche seien. Ohne die Hilfe seiner in Amerika verheirateten Tochter bzw. ihres Ehemannes, der ein anerkannter Drehbuchautor sei, wäre er zur Erstellung dieses Gutachtens nicht in der Lage gewesen. Der Austausch von Büchern und die briefliche Auseinandersetzung darüber sei für seine gutachterliche Tätigkeit unverzichtbar.

Das Gleiche gelte für Post und Pakete an Kriminalämter in Deutschland, die für österreichische Sachverständige auch immer zur Verfügung stehen. Wenn in einem Paket an seine Tochter auch einmal etwas anderes enthalten sei, falle das bei der Höhe des Portos im Vergleich zu den Büchern nicht ins Gewicht. Zu den Aufwendungen für Fachliteratur führte der Bw. aus, die von ihm angeschafften Sachbücher, Wörterbücher und Lexika seien für seine Tätigkeit als Sachverständiger für Linguistik absolut notwendig, auch wenn es sich dabei um Werke handle, die für andere Menschen nur eine "allgemein interessierende Literatur" seien. Erstelle er ein Gerichtsgutachten, müsse er nicht nur auf Tatsachen verweisen, sondern seine Behauptungen auch mit Zitaten aus den genannten Büchern belegen. Ähnlich verhalte es sich mit den Büchern der "Märklin Bibliothek", den "Orchideentafeln", dem Buch über "Fische" etc, die alle nur Beispiele für eine Fachsprache seien. Als Sachverständiger müsse er Kontakt mit der sprachlichen Entwicklung halten. Dabei sei es zweitrangig, ob er die "Märklin Bibliothek", die "Orchideen Bibliothek" oder Werke über Chemie oder Astrophysik lese. Dass er Literatur bevorzuge, deren Inhalt ihn eher anspreche, sei kein Nachteil, denn wenn er den Inhalt verstehe, könne er auch die Sprache besser würdigen. Die genannte "Märklin Bibliothek" habe darüber hinaus den Vorteil, dass alle Bände dieser Reihe zwar denselben Gegenstand behandeln, aber von verschiedenen Autoren gestaltet worden seien. Dadurch komme die linguistische Bandbreite innerhalb einer Fachsprache besonders gut zum Ausdruck, was für die gutachterliche Tätigkeit des Bw. besonders wertvoll sei. Die "Märklin Bibliothek" könne der Bw. aber auch für seine Tätigkeit als Lehrer an der Krankenpflegeschule nutzen. Im Zeitalter der Globalisierung spielten Verkehrsprobleme eine besondere Rolle, weshalb im Geschichteunterricht auch die Geschichte des Verkehrswesens (wie etwa die Entwicklung der Bahn im 20. Jahrhundert von der Dampflokomotive zum Railjet) zu behandeln sei. Zu den Aufwendungen für Zeitungen führte der Bw. aus, er habe privat die "Kronen-Zeitung" abonniert, diese Aufwendungen aber nie steuerlich geltend gemacht. Die Krankenpflegeschule habe auf seine Anregung hin die "Kleine Zeitung" abonniert. Fallweise kaufe er noch eine nicht steirische Zeitung (bevorzugt den "Kurier"), weil die Schüler im Rahmen des Zeitgeschichteunterrichts wöchentlich die Aufgabe bekommen, anhand der genannten Zeitungen (und soweit das für sie zeitlich möglich ist mit Hilfe von TV und Radio) das Wochengeschehen darzustellen. Die fallweise zugekauften Zeitungen werden daher ausschließlich für den Unterricht gebraucht. Da der Unterrichtsgegenstand "Zeitgeschichte" heiße und es dafür keine Lehrbücher gebe, seien Zeitungen, TV und Radio unersetzliche Basis für den Unterricht. Aus diesem Grund seien daher auch seit Jahren die Aufwendungen für die Zeitungskäufe zu 100% und die ORF-Gebühren zu 50% vom Finanzamt als betrieblich verursachte Ausgaben anerkannt worden. Die Zeitungen werden darüber hinaus auch für viele Übungen im Rahmen der Rhetorik-Seminare verwendet. Im Unterricht an der

Krankenpflegeschule werden auch die CD's mit klassischer Musik verwendet. Der Bw. unterrichte in jedem Semester zumindest eine Einheit "Musiktherapie". Dazu bringe er einen CD-Player, zwei Lautsprecher und klassische Musik mit. Die Schüler bringen ihre Lieblings-CD's. Nach dem Anhören der Musik bespreche er die Musikgeschichte im 20. Jahrhundert und dann insbesondere, welche Musik sich wohl am besten zur Therapie in einem Krankenhaus oder Altersheim eigne. Zu diesen Unterrichtseinheiten bekomme er von ehemaligen Schülern oft die Rückmeldung, dass sie die wertvollsten in der Ausbildung gewesen seien. Die Fotos werden im Unterricht verwendet, um Veränderungen im Kunstgeschehen (Architektur) darzustellen. Die Aufwendungen für die zehn Tagesvignetten seien irrtümlich abgezogen worden. Die Aufwendungen für Videorecorder, Plattenspieler und Lautsprecher seien hingegen betrieblich veranlasst, weil er diese Geräte – wie bereits dargelegt wurde – sowohl bei seinen Rhetorik-Seminaren als auch beim Unterricht in der Krankenpflegeschule nutze. Bei diesen Geräten handle es sich daher keineswegs um Güter, die ausschließlich einer privaten Nutzung unterliegen. Außerdem unterliegen diese Geräte durch den häufigen Transport und den Einsatz unter unterschiedlichsten Bedingungen einer höheren Abnutzung als wenn sie zu Hause eingebaut wären. Der fundamentalste Irrtum sei dem Finanzamt jedoch bei der Kürzung der Fahrtkosten für die Fahrten zur Krankenpflegeschule unterlaufen. Der Bw. habe sich laut dem von ihm vorgelegten Werkvertrag zwar nur zu 35 Vortagsstunden an der Krankenpflegeschule verpflichtet, das schließe aber nicht aus, dass er, wenn er darum gebeten worden sei, sich nicht auch öfter habe einteilen lassen. Das sei auch anhand der Beträge, die er von der Landesregierung für seine Tätigkeit bezahlt bekommen habe, leicht nachvollziehbar. So habe er für seine Tätigkeit im Jahr 2003 1.155 Euro, für seine Tätigkeit im Jahr 2005 2.546 Euro und für seine Tätigkeit im Jahr 2007 1.368 Euro erhalten. Die unterschiedliche Höhe der Honorierung sei aufgrund der unterschiedlichen Anzahl an tatsächlich gehaltenen Unterrichtseinheiten sowie der Anzahl der zusätzlich durchgeführten Projektarbeiten entstanden. In den Jahren, in denen er mehr unterrichtet habe, sei er natürlich auch entsprechend öfter in die Schule gefahren. Die Strecke von seinem Haus bis zur Schwesternschule betrage ziemlich genau 12 km, mit Parkplatzsuche ergeben sich für die Hin- und Rückfahrt daher jeweils 25 bis 30 km, wobei diese Strecke durch Baustellen, Staus und dadurch bedingte Umwege auch länger werden konnte. Weitere Umwege seien durch diverse Erledigungen für die Schule (Besuche bei politischen Parteien, bei Zeitungen, in Pflegeheimen etc.; Abholen von bestellten Büchern, Bildern usw.) auf dem Weg zur oder von der Schule entstanden. Sein "Fahrtenbuch" habe er akribisch geführt und er könne jede einzelne Eintragung erklären. Bei jeder einzelnen Fahrt sei nicht nur der Tag, sondern auch die Anzahl der Stunden, die er an der Krankenpflegeschule tätig gewesen sei, und natürlich die Anzahl der gefahrenen Kilometer vermerkt. Das Fahrziel sei immer die

Krankenpflegeschule gewesen. Der Zweck der Fahrt sei nur extra vermerkt worden, wenn es sich nicht um regulären Unterricht, sondern zB eine Konferenz oder anderes gehandelt habe. Damit seien alle von ihm verrechneten Kilometer genau dokumentiert. Im Streitjahr sei er daher nicht nur 35 mal, sondern mindestens 61 mal in der Krankenpflegeschule gewesen. Mit der Tätigkeit in der Krankenpflegeschule im Zusammenhang stehen auch die betrieblich veranlassten Telefonkosten. In den Gegenständen Geografie und Geschichte gebe es nur eine gemeinsame Note. Da die Lehrer an der Krankenpflegeschule alle nebenberuflich tätig seien (hauptberuflich unterrichten sie üblicherweise an einem Gymnasium), seien sie einander praktisch nie. So unterrichte der Bw. zB immer am Mittwoch, die Geografie-Lehrerin seiner Klasse hingegen am Donnerstag. Um zu einer gemeinsamen Note zu kommen, müsse er daher über alle 30 Schüler mit ihr am Telefon diskutieren. Der Bw. erteile daher, bei den Telefonkosten – so wie bisher – einen Anteil von 30% als betrieblich veranlasst anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 23.09.2005, 2002/15/0001, oder VwGH 29.09.2004, 2001/13/0135, m.w.N.) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Im Zeitpunkt der Erlassung des wiederaufgenommenen Bescheides (Einkommensteuerbescheid 2004 vom 11. Oktober 2005) lag der Abgabenbehörde im Verfahren betreffend Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 nur die elektronisch eingebrachte Einkommensteuererklärung vor, aus der ersichtlich war, dass der

Bw. Krankheitskosten in Höhe von 11.287,14 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend macht. Erst in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Juli 2006 wurde der Abgabenbehörde (erstmals) mitgeteilt, dass sich die für das Jahr 2004 als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten aus Aufwendungen für Reisen nach Montecatini, Friaul, in die Fränkische Schweiz, nach Burgund und nach Istrien sowie aus Kosten für Arztbesuche und Medikamente zusammensetzen. Damit sind nach Erlassung des (in der Folge) wiederaufgenommenen Bescheides Tatsachen neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Unbestritten ist, dass die Abgabenbehörde bereits seit Jahren Kenntnis von der Erkrankung des Bw. hatte. Welche Aufwendungen der Bw. im Streitjahr als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit seiner Erkrankung geltend macht, wurde der Abgabenbehörde jedoch erstmals mit der Beantwortung des Vorhaltes am 21. Juli 2006 bekannt. Keinen Einfluss auf das Neuhervorkommen von Tatsachen im gegenständlichen Verfahren haben der Nachweis bzw. die Anerkennung von Reisekosten als außergewöhnliche Belastung im Zuge von Veranlagungen der Einkommensteuer für vorangegangene Jahre. Diese Nachweise betreffen ausschließlich die in den Vorjahren steuerlich geltend gemachten Aufwendungen und sagen über die Aufwendungen des Streitjahres nichts aus. Auch wenn Aufwendungen für vergleichbare Reisen des Bw. in den Vorjahren als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden sind, kann der Bw. daraus kein Recht auf Berücksichtigung der für das Streitjahr geltend gemachten Aufwendungen ableiten. Das Abgehen von einer – auch langjährigen – Verwaltungsübung bedeutet keinen Verstoß gegen Treu und Glauben. Die Abgabenbehörde ist nämlich nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, wenn sie ihr Fehlverhalten erkennt (vgl. VwGH 27.05.1999, 97/15/0142).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist daher zu Recht erfolgt.

B) Außergewöhnliche Belastung

Als erwiesen anzusehen ist, dass der Bw. seit Jahrzehnten an einer ausgeprägten Neurodermitis constitutionalis, an einer allergischen Kontaktdermatitis und einer Psoriasis vulgaris leidet und daher in ärztlicher Behandlung an der Universitätsklinik für Dermatologie steht.

Strittig ist, ob die Aufwendungen (Fahrtkosten, Nächtigungskosten und Tagesgebühren) der vom Bw. im Streitjahr getätigten Reisen nach Montecatini in der Zeit von 29. März bis 2. April, nach Friaul am 25. Mai, in die Fränkische Schweiz in der Zeit von 16. bis 18. Juli, nach Burgund in der Zeit von 16. bis 24. September und nach Istrien in der Zeit von 19. bis 23. Oktober unter dem Titel "Kurkosten" als außergewöhnliche Belastung steuerlich anzuerkennen sind.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)Reise führt zu einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988. Da generell ein Erholungsurlaub der Gesundheit zuträglich ist, erweist sich eine Abgrenzung der für die Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft förderlichen Erholungsreisen von den aus medizinischer Sicht notwendigen Reisen im engeren Sinn als erforderlich. Eine Reise im letztgenannten Sinn kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur angenommen werden, wenn die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, insbesondere mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, darstellt und damit sichergestellt ist, dass nicht bloß eine Erholungsreise vorliegt, welche zwar ebenfalls der Gesundheit förderlich ist, aber nicht zu zwangsläufigen und außergewöhnlichen Aufwendungen im Sinn des § 34 EStG 1988 führt (vgl. VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022, m.w.N.).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich (vgl. VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139). Eine bloß allgemein gehaltene ärztliche Empfehlung, wie der vom Bw. vorgelegte Befundbericht, in dem ihm zur Therapie "topische Maßnahmen", insbesondere "auch Klimabehandlungen mit Klimawechsel" empfohlen werden, ersetzt einen solchen Nachweis (vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis betreffend den konkret durchzuführenden Kuraufenthalt einschließlich der dabei zu absolvierenden Heilbehandlungen) nicht.

Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Unbestritten ist, dass der Bw. während seiner im Streitjahr vorgenommenen Reisen weder unter ärztlicher Aufsicht stand, noch irgendwelche

Heilbehandlungen in Anspruch nahm, weil es - den Ausführungen des Bw. zufolge – für seine Erkrankung keine Heilverfahren gebe und ein Aufenthalt in einem Kurheim in einem dem Bw. zuträglichen Klima daher keine größere Linderung seiner Beschwerden gebracht hätte als der bloße Aufenthalt in dieser Region. Damit fehlte den Reisen des Bw. unbestrittenem Maßen auch jegliche kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung. Daraus ist aber bereits erkennbar, dass es sich bei den Reisen des Bw. nicht um solche handelte, die ihrem Gesamtcharakter nach Kurreisen darstellen.

Auch wenn die Ausführungen des Bw. betreffend die positiven Auswirkungen der von ihm im Streitjahr vorgenommenen Reisen auf seinen Gesundheitszustand nicht bezweifelt werden, handelt es sich bei diesen Reisen doch um solche, die sich in keiner Weise von Urlaubs-, Erholungs- oder Besichtigungsreisen unterscheiden, wie sie auch die meisten anderen Menschen, die nicht an den Erkrankungen des Bw. leiden, gerne unternehmen oder unternehmen würden. Der Bw. wies wiederholt darauf hin, dass der (zumindest vorübergehende) Heilungserfolg seiner Reisen durch den bloßen Aufenthalt in einer ihm zuträglichen Klimazone eintrete, wobei es gleichgültig sei, ob er am Urlaubsort die Oper oder ein Museum besuche oder auf einen Berg steige. Daraus ist aber bereits erkennbar, dass die vom Bw. getätigten Aufwendungen für seine – wie sie von ihm bezeichnet wurden – "kurmäßigen Aufenthalte" nicht von Aufwendungen für Urlaubs-, Erholungs- und Besichtigungsreisen abgegrenzt werden können, weshalb eine steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen ist (vgl. nochmals VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022, zur Notwendigkeit der Abgrenzung der Aufwendungen für zwingend medizinisch indizierte Kurreisen zu solchen für Urlaubs- und Erholungsreisen).

Als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden daher – wie auch vom Finanzamt – nur die vom Bw. geltend gemachten Arzt- und Medikamentenkosten in Höhe von 6.163,89 Euro. Da dieser Betrag den Selbstbehalt des Bw. nicht übersteigt, hat die Anerkennung dieser Aufwendungen keine steuerlichen Auswirkungen.

C) Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Für das Streitjahr erklärte der Bw. Einnahmen aus der Vortragstätigkeit an der Freiheitlichen Akademie (Rhetorik-Seminare) in Höhe von 2.710 Euro sowie Einnahmen aus einer Vortragstätigkeit an der Krankenpflegeschule (Unterrichtsfach "Zeitgeschichte") in Höhe von 1.661 Euro, insgesamt somit Einnahmen in Höhe von 4.371 Euro. Die im Zusammenhang mit den Rhetorikseminaren dem Auftraggeber verrechneten Spesen (Kilometergelder, Verpflegungskosten, Nächtigungskosten) erklärte der Bw. nicht als Betriebseinnahmen, machte diesbezüglich aber auch keine Betriebsausgaben geltend. Einnahmen aus der Tätigkeit

als Sachverständiger für Linguistik, Philologie und Stilistik wurden für das Streitjahr nicht erklärt.

Strittig ist die Höhe der mit den genannten Tätigkeiten in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben. Im Einzelnen handelt es sich um die folgenden Ausgaben:

1) Büromaterial

Der Bw. machte in der berichtigten Aufstellung seiner Einnahmen und Ausgaben, die er am 16. Oktober 2009 beim Finanzamt einreichte, Ausgaben für Büromaterial in Höhe von 639,03 Euro geltend. In diesem Betrag sind – wie das Finanzamt dem Bw. mit Vorhalt vom 14. Jänner 2010 bereits mitteilte – Ausgaben in Höhe von 49,74 Euro enthalten, die doppelt (und zwar sowohl unter dem Titel "Büromaterial" als auch unter dem Titel "Fachliteratur") erfasst wurden. Dazu teilte der Bw. im Schreiben vom 8. Februar 2010 sinngemäß mit, er könne nicht ausschließen, dass ihm die doppelte Berücksichtigung passiert sei, weil sich viele Aufwendungen nicht eindeutig zuordnen ließen.

Um den genannten Betrag sind die geltend gemachten Ausgaben für Büromaterial daher zu kürzen.

In den Aufwendungen für Büromaterial sind auch Aufwendungen für PC-Zubehör in Höhe von 173,94 Euro enthalten. Dieser Betrag ist – wie dem Bw. vom Finanzamt ebenfalls mitgeteilt wurde – um einen Privatanteil von 40%, somit um den Betrag von 69,58 Euro, zu kürzen. Als betrieblich veranlasster Aufwand wird hingegen die Ausgabe für das Fax-Papier anerkannt, weil der Bw. glaubhaft machen konnte, dass er das Fax-Gerät ausschließlich betrieblich nutze.

Die anzuerkennenden Betriebsausgaben für Büromaterial betragen daher 519,71 Euro.

2) Fremdleistungen

Die als Fremdleistungen geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 847,60 Euro wurden vom Bw. an seine Ehegattin bezahlt. 500 Euro davon entfallen auf Vorbereitungstätigkeiten im Zusammenhang mit den fünf an der Freiheitlichen Akademie gehaltenen Rhetorikseminaren des Bw., 347,60 entfallen auf Chauffurdienste für Fahrten zu den genannten Seminaren.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Nicht abgezogen werden dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen weiters freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046, m.w.N.) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen und damit anerkannt werden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Der Grund für diese Anforderungen liegt einerseits in dem zwischen nahen Angehörigen typischerweise fehlenden Interessensgegensatz, wodurch die Gefahr besteht, dass steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten; andererseits dienen die genannten Kriterien einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung.

Im Schreiben vom 8. Februar 2010 schilderte der Bw. den Ablauf seiner Rhetorikseminare und legte dar, für welche Tätigkeiten er dabei die Hilfe einer Sekretärin bzw. Assistentin benötigt. Mit Werkvertrag vom 20. Februar 2004 vereinbarten der Bw. und seine Ehegattin, welche Leistungen die Ehegattin im Zusammenhang mit den Rhetorikseminaren des Bw. zu erbringen habe und dass ihr pro Seminar ein Honorar von 100 Euro bezahlt werde. Das für die Mitarbeit bei den Rhetorik-Seminaren des Streitjahres an die Ehegattin des Bw. bezahlte Honorar von insgesamt 500 Euro kann daher als Betriebsausgabe anerkannt werden.

Die Chauffurdienste seiner Ehegattin musste der Bw. nach seinen Angaben im Streitjahr in Anspruch nehmen, weil er wegen eines schweren Verkehrsunfalls im Jahr 2003 nicht in der Lage war, selbst zu den Seminarorten zu fahren. Die Chauffurdienste der Ehegattin des Bw. sind daher nicht Teil der im Werkvertrag vereinbarten Leistungen der Ehegattin im Zusammenhang mit der Abhaltung der Rhetorikseminare des Bw., sondern eine Folge der unfallbedingten Verletzungen des Bw. und damit typische Leistungen im Rahmen der familienhaften Mitarbeit.

Die genannten Zahlungen des Bw. an seine Ehegattin stehen auch in keinem Zusammenhang mit den Fahrtkosten, die der Bw. im Zusammenhang mit der Abhaltung der Rhetorikseminare

gegenüber seinem Auftraggeber, der Freiheitlichen Akademie, verrechnete. Diese im Rahmen der Spesenabrechnung geltend gemachten Fahrtkosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes wurden vom Bw. – nach seinen Angaben – in der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung weder als Betriebseinnahmen noch als Betriebsausgaben erfasst.

Nicht jede finanzielle Abgeltung der Mithilfe von Familienmitgliedern im Betrieb eines Abgabepflichtigen führt zu Betriebsausgaben. Helfen Familienmitglieder im Betrieb eines Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistungen etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcherart zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. nochmals VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046, m.w.N.). Diese Ausführungen treffen auch auf die finanzielle Abgeltung der Chauffeurdienste der Ehegattin des Bw. zu.

Für Fremdleistungen kann daher nur der Betrag von 500 Euro als Betriebsausgabe anerkannt werden.

3) Fortbildung

Die Höhe der geltend gemachten Betriebsausgaben wird anerkannt.

4) Porti

Für Porti machte der Bw. den Betrag von 213,11 Euro als Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt teilte dem Bw. mit Vorhalt vom 14. Jänner 2010 mit, dass nur ein Betrag von 52,82 Euro als betrieblich veranlasst anerkannt werden könne. Nicht anzuerkennen seien die Kosten für Briefe und Pakete an die Tochter und den Schwiegersohn des Bw. in den USA in Höhe von insgesamt 87,50 Euro, die Kosten für ein Paket nach Deutschland an die "Mode und Preis GmbH" in Höhe von 33,75 Euro, die Kosten für ein Paket nach Deutschland ohne Angabe des Empfängers in Höhe von 14,67 Euro sowie die Kosten für ein Nachnahmepaket ohne Angabe des Absenders in Höhe von 24,37 Euro.

Im Schreiben vom 8. Februar 2010 führte der Bw. aus, es sei nicht zutreffend, dass die Porti für Briefe und Pakete an seine Tochter in den USA in keinem Zusammenhang mit seiner Vortragstätigkeit gestanden seien. Ab Mitte April 2010 werde am Straflandesgericht Wiener Neustadt gegen den Tierschützer DDr. B. verhandelt. Der Bw. sei von der Staatsanwaltschaft

Wiener Neustadt beauftragt worden, über dessen Bekennerschreiben ein entsprechendes Gerichtsgutachten zu erstellen. DDr. B. habe jahrelang in England unterrichtet, weshalb seine Schriftsätze voller Anglizismen und fehlerhafter Rückübersetzungen ins Deutsche seien. Ohne die Hilfe seiner in Amerika verheirateten Tochter bzw. ihres Ehemannes, der ein anerkannter Drehbuchautor sei, wäre er zur Erstellung dieses Gutachtens nicht in der Lage gewesen. Der Austausch von Büchern und die briefliche Auseinandersetzung darüber sei für seine gutachterliche Tätigkeit unverzichtbar. Wenn in einem Paket an seine Tochter auch einmal etwas anderes enthalten gewesen sei, falle das bei der Höhe des Portos im Vergleich zu den Büchern nicht ins Gewicht. Das Gleiche gelte für Post und Pakete an Kriminalämter in Deutschland, die für österreichische Sachverständige immer zur Verfügung stehen.

Dieses Vorbringen, nämlich, dass die als Betriebsausgaben geltend gemachten Porti mit seiner Tätigkeit als Gutachter für Linguistik, Philologie und Stilistik im Zusammenhang gestanden seien, ist nicht glaubwürdig. Der Bw. erklärte für das Streitjahr keine Einnahmen aus der Erstellung von Sachverständigengutachten. Er behauptete weder, zur Erstellung des genannten Gutachtens im "Tierschützer-Prozess" bereits im Streitjahr beauftragt worden zu sein, noch irgend ein anderes Gutachten im Streitjahr erstellt zu haben. Der Bw. legte nicht dar, welche konkreten Beiträge sein Schwiegersohn - nach den Angaben des Bw. ein amerikanischer Schriftsteller und Drehbuchautor - zu den vom Bw. jemals erstellten Gutachten geliefert habe. Darüber hinaus teilte der Bw. der Abgabenbehörde auch nicht mit, welche Bücher zum Zweck der Unterstützung des Bw. bei der Erstellung von Gutachten zwischen Österreich und den USA hin und her geschickt worden seien. Die Kopie eines Paketaufgabescheines des Bw. in die USA enthält betreffend den Inhalt des Paketes – soweit lesbar – lediglich die Angabe "Bücher, Tücher, ... , Korkenzieher, Servietten". Eine mit der Erstellung der Gutachten im Zusammenhang stehende, vom Bw. behauptete briefliche Auseinandersetzung über Anglizismen bzw. deren fehlerhafte oder fehlerfreie Übersetzung wurde ebenfalls nicht nachgewiesen. Noch weniger wurde dargelegt, in welchem Zusammenhang die als Betriebsausgaben geltend gemachten Porti mit der Vortragstätigkeit des Bw. gestanden seien.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt in freier Beweiswürdigung daher zu dem Ergebnis, dass die für Briefe und Pakete in die USA im Streitjahr angefallenen Portokosten in keinem Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Bw. standen.

Auch für die vorhin genannten Pakete von bzw. nach Deutschland wurde der Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Bw. im Streitjahr nicht nachgewiesen. Eines dieser Pakete wurde an die "Mode und Preis GmbH" gesandt, bei den beiden anderen ist der Absender bzw. Empfänger unbekannt. Die Behauptung des Bw., er habe Post und Pakete an "Kriminalämter"

in Deutschland geschickt, ist nicht nachvollziehbar. Der Bw. gab weder an, was sich in diesen Paketen befunden haben sollte, noch mit welchem seiner (im Streitjahr) erstellten Gutachten dieser Schriftverkehr im Zusammenhang stehen sollte, zumal der Bw. – wie bereits ausgeführt wurde – im Streitjahr keine Einkünfte aus der Erstellung von Sachverständigengutachten erklärte.

Es werden daher nur die bereits vom Finanzamt als Betriebsausgaben anerkannten Porti steuerlich berücksichtigt.

5) Fachliteratur, Videos, CD's

Unter dem Titel "Fachliteratur, Videos, CD's, ..." machte der Bw. Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt 735,67 Euro geltend. Vom Finanzamt anerkannt wurden Ausgaben in Höhe von 105,43 Euro, weil es sich dabei um typische Fachliteratur handelt. Nicht anerkannt wurden – laut Vorhalt des Finanzamtes vom 14. Jänner 2010 – hingegen die Aufwendungen für allgemein interessierende Literatur (wie zB für die "Märklin Bibliothek", eine "Orchideentafel", ein Buch über "Fisch", ...), für Lexika, Tageszeitungen und Zeitschriften, für CD's mit klassischer Musik und für Fotoausarbeitung. Nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden auch die Beiträge an die "Internationale Nestroy-Gesellschaft", Beträge, für die nur Belege ohne nähere Angaben vorgelegt wurden sowie die Aufwendungen für zehn Autobahntagesvignetten, weil diese Aufwendungen ohnedies mit den als Betriebsausgaben geltend gemachten Kilometergeldern abgegolten worden seien.

Diesen Ausführungen entgegnete der Bw., die von ihm angeschafften Sachbücher, Wörterbücher und Lexika seien für seine Tätigkeit als Sachverständiger für Linguistik absolut notwendig, auch wenn es sich dabei um Werke handle, die für andere Menschen nur eine "allgemein interessierende Literatur" seien. Erstelle er ein Gerichtsgutachten, müsse er nicht nur auf Tatsachen verweisen, sondern seine Behauptungen auch durch Zitate aus den genannten Büchern belegen. Ähnlich verhalte es sich mit den Büchern der "Märklin Bibliothek", den "Orchideentafeln", dem Buch über "Fisch" etc, die alle nur Beispiele für eine Fachsprache seien. Als Sachverständiger müsse er Kontakt mit der sprachlichen Entwicklung halten. Dabei sei es zweitrangig, ob er die "Märklin Bibliothek", die "Orchideen Bibliothek" oder Werke über Chemie oder Astrophysik lese. Dass er Literatur bevorzuge, deren Inhalt ihn eher anspreche, sei kein Nachteil, denn wenn er den Inhalt verstehe, könne er auch die Sprache besser würdigen. Die genannte "Märklin Bibliothek" habe darüber hinaus den Vorteil, dass alle Bände dieser Reihe zwar denselben Gegenstand behandeln, aber von verschiedenen Autoren gestaltet worden seien. Dadurch komme die linguistische Bandbreite innerhalb einer Fachsprache besonders gut zum Ausdruck, was für die gutachterliche Tätigkeit des Bw. besonders wertvoll sei. Die "Märklin Bibliothek" könne der Bw. aber auch für seine Tätigkeit

als Lehrer an der Krankenpflegeschule nutzen. Im Zeitalter der Globalisierung spielten Verkehrsprobleme eine besondere Rolle, weshalb im Geschichteunterricht auch die Geschichte des Verkehrswesens (wie etwa die Entwicklung der Bahn im 20. Jahrhundert von der Dampflokomotive zum Railjet) zu behandeln sei. Im Unterricht an der Krankenpflegeschule werden auch die CD's mit klassischer Musik verwendet. Der Bw. unterrichte in jedem Semester zumindest eine Einheit "Musiktherapie". Dazu bringe er einen CD-Player, zwei Lautsprecher und klassische Musik mit. Die Schüler bringen ihre Lieblings-CD's. Nach dem Anhören der Musik bespreche er die Musikgeschichte im 20. Jahrhundert und dann insbesondere, welche Musik sich wohl am besten zur Therapie in einem Krankenhaus oder Altersheim eigne. Zu diesen Unterrichtseinheiten bekomme er von ehemaligen Schülern oft die Rückmeldung, dass sie die wertvollsten in der Ausbildung gewesen seien.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verschiebung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260, m.w.N.).

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem Aufteilungsverbot der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss. Als Ergebnis dieser gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von

allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründet (vgl. VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156, m.w.N.). Aber auch Tonträger betreffen als Teil des Kulturlebens die private Lebensführung, weil die Anteilnahme am Kulturleben dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen ist, mag sie auch Inspiration für die Berufstätigkeit erbringen (vgl. nochmals VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260, sowie VwGH 27.03.2002, 2002/13/0035).

Die vom Bw. als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Werke der allgemein interessierenden Literatur (wie zB "Übersäuerung – Krank ohne Grund?", "Orchideen", "Orchideentafeln", die "Märklin-Bibliothek", "Gedichte von Paul Celan", usw.) sowie die Aufwendungen für die Klassik-CD's stellen daher Aufwendungen für die Lebensführung dar. Daran ändert auch die (fallweise) Verwendung dieser Gegenstände im Rahmen des Unterrichts an der Krankenpflegeschule nichts, weil dadurch die (anschließende) private Nutzung der Bücher und CD's in keiner Weise eingeschränkt wird und damit eine Aufteilung der Anschaffungskosten der genannten Gegenstände auf den betrieblichen und den privaten Bereich nach objektiven Kriterien nicht möglich ist. Zu der vom Bw. behaupteten Verwendung einiger Bücher im Rahmen der Erstellung von Sachverständigengutachten ist darüber hinaus darauf hinzuweisen, dass der Bw. für das Streitjahr keine Einnahmen aus der Erstellung von Sachverständigengutachten erklärte und in seiner umfangreichen schriftlichen Eingabe vom 8. Februar 2010 auch jeden Hinweis darauf schuldig geblieben ist, welches der im Streitjahr angeschafften Bücher er für die Erstellung welches Gutachtens angeschafft habe.

Die obigen Ausführungen gelten auch hinsichtlich der Aufwendungen für Tageszeitungen und Zeitschriften. In diesem Zusammenhang führte der Bw. aus, er habe privat die "Kronen-Zeitung" abonniert, diese Aufwendungen aber nie steuerlich geltend gemacht. Die Krankenpflegeschule habe auf seine Anregung hin die "Kleine Zeitung" abonniert. Fallweise kaufe er noch eine nicht steirische Zeitung (bevorzugt den "Kurier"), weil die Schüler im Rahmen des Zeitgeschichteunterrichts wöchentlich die Aufgabe bekommen, anhand der genannten Zeitungen (und soweit das für sie zeitlich möglich ist mit Hilfe von TV und Radio) das Wochengeschehen darzustellen. Die fallweise zugekauften Zeitungen werden daher ausschließlich für den Unterricht gebraucht. Da der Unterrichtsgegenstand "Zeitgeschichte" heiße (dieser Gegenstand umfasse neben der allgemeinen Geschichte [Politik-, Kunst- und Kulturgeschichte] auch die ehemalige "Staatsbürgerkunde" [Rechtskunde] sowie die "Politische Bildung") und es dafür keine Lehrbücher gebe, seien Zeitungen, TV und Radio unersetzliche Basis für seinen Unterricht. Aus diesem Grund seien vom Finanzamt die Aufwendungen für Zeitungskäufe seit Jahren zu 100% als betrieblich veranlasste Ausgaben anerkannt worden. Die Zeitungen werden darüber hinaus auch für viele Übungen im Rahmen der Rhetorik-Seminare verwendet.

Auch Aufwendungen für Tageszeitungen sind in der Regel – wie bereits ausgeführt wurde – nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 10.09.1998, 96/15/0198, m.w.N.). Nur bei Personen, deren Berufsausübung unter berufsspezifischen Aspekten eine weit überdurchschnittliche zwingende Auseinandersetzung mit Tagesereignissen mit sich bringt, die im regelmäßigen Erwerb einer Vielzahl verschiedener (in- und ausländischer) Tageszeitungen zum Ausdruck kommt, muss eine von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Betrachtungsweise Platz greifen. Das ist dann der Fall, wenn einem Abgabepflichtigen durch das Abonnement vieler verschiedener Zeitungen, aus denen er Informationen bezieht, um sich kritisch mit den Tagesereignissen auseinandersetzen zu können, ein finanzieller Aufwand erwächst, der deutlich über jenem liegt, der für die private Lebensführung als üblich bezeichnet werden kann. In einem solchen Fall erweist sich die private Mitveranlassung nur mehr als völlig untergeordnet und steht daher der Abzugsfähigkeit nicht entgegen (vgl. nochmals VwGH 10.09.1998, 96/15/0198).

Ein solcher Ausnahmefall liegt beim Bw. aber nicht vor. Der Bw. hatte im Streitjahr nur eine Tageszeitung abonniert und kaufte daneben an einigen Tagen eine zweite (österreichische) Tageszeitung; eine Vorgangsweise, die keineswegs nur bei Personen üblich ist, die sich beruflich intensiv mit dem Tagesgeschehen auseinandersetzen müssen. Insgesamt machte der Bw. für das Streitjahr Betriebsausgaben in Höhe von ca. 30 Euro für "Zeitungszukäufe" (neben dem Abonnement) geltend. Dem Bw. ist in diesem Zusammenhang daher ein Aufwand erwachsen, der für die private Lebensführung als durchaus üblich anzusehen ist. Aus diesem Grund können die Aufwendungen des Bw. für den Erwerb der Tageszeitungen - auch wenn eine betriebliche Mitveranlassung durchaus gegeben sein mag - nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (vgl. auch VwGH 23.01.2002, 2001/13/0238, betreffend die Höhe von gemischt veranlassten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Theaterkarten).

Auch der Einwand des Bw., die Aufwendungen für seine Zeitungszukäufe seien vom Finanzamt in den vergangenen Jahren zu 100% als Betriebsausgaben anerkannt worden, kann zu keinem anderen Ergebnis führen. Das Abgehen von einer – auch langjährigen – Verwaltungsübung bedeutet keinen Verstoß gegen Treu und Glauben. Die Abgabenbehörde ist nämlich nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, wenn sie ihr Fehlverhalten erkennt (vgl. nochmals VwGH 27.05.1999, 97/15/0142).

Nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden auch die Aufwendungen des Bw. für Fotoausarbeitung. Zur Frage, in welchem Zusammenhang die Aufwendungen für Fotoausarbeitung mit seiner betrieblichen Tätigkeit im Streitjahr standen, führte der Bw. im

Anschluss an seine Ausführungen betreffend die betriebliche Verwendung von CD's und DVD's wörtlich lediglich aus: *"Gleiches gilt für die Aufwendungen für Fotos, auch diese werden im Unterricht ähnlich eingesetzt. Auch sie belegen Veränderungen im Kunstgeschehen (Architektur) sowohl den Einfluss (insbesondere im Zusammenspiel mit der Musik) auf Rehabilitationsvorgänge beim Patienten und bei Senioren."* Diese Ausführungen sind nicht nur in keiner Weise geeignet, irgendeinen Zusammenhang der Aufwendungen für die Fotoausarbeitung mit der unterrichtenden Tätigkeit des Bw. in der Krankenpflegeschule nachzuweisen, sie sind überhaupt unverständlich.

Bei Aufwendungen für Fotoausarbeitung handelt es sich üblicherweise um Aufwendungen der privaten Lebensführung. Sollten einige der Fotos doch im Rahmen des Unterrichts verwendet worden sein, liegen gemischt veranlasste Aufwendungen vor. Da auch bei diesen Aufwendungen eine Abgrenzung der Aufwendungen für die Lebensführung von den betrieblichen Aufwendungen nach objektiven Kriterien nicht möglich ist, ist diesen Aufwendungen die Abzugsfähigkeit zur Gänze zu versagen (vgl. nochmals VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260, m.w.N.).

Dass Aufwendungen für Tagesvignetten nicht neben dem Kilometergeld als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können, ist unbestritten.

Als Betriebsausgabe machte der Bw. auch den jährlichen Mitgliedsbeitrag zur "Internationalen Nestroy-Gesellschaft" in Höhe von 25 Euro geltend. Im Schreiben vom 8. Februar 2010 führte der Bw. dazu aus, seine Mitgliedschaft bei der genannten Gesellschaft sei sprachwissenschaftlich bedingt und stehe daher mit seiner Tätigkeit als Sachverständiger im Zusammenhang. Als Mitglied der genannten Gesellschaft erhalte er außerdem sechs mal im Jahr eine Zeitschrift mit Expertisen sprachwissenschaftlicher Art.

Die "Internationale Nestroy-Gesellschaft" wurde 1973 gegründet, um die Beschäftigung mit dem Werk Johann Nestroy zu unterstützen, insbesondere im Bereich der wissenschaftlichen Forschung und der Aufführungspraxis auf den Theatern, sowie das Andenken an Johann Nestroy zu pflegen. In der wissenschaftlichen Arbeit hat sich die "Internationale Nestroy-Gesellschaft" besonders der Förderung einer neuen kritischen Gesamtausgabe der Werke Nestroy verschrieben. In der Öffentlichkeitsarbeit hat sich die "Internationale Nestroy-Gesellschaft" auch um die Förderung adäquater Inszenierungen und um den Dialog mit dem Publikum verdient gemacht. Die Pflege der Gedenkstätten und Gedächtnisorte gehört ebenso zu den Aufgaben der "Internationalen Nestroy-Gesellschaft" wie das Vorschlagsrecht für die Verleihung des "Nestroy-Ringes der Stadt Wien". Beitreten kann der Gesellschaft jeder, der an Johann Nestroy und der Erforschung seines Werkes interessiert ist (siehe dazu www.nestroy.at).

Bei der "Internationalen Nestroy-Gesellschaft" handelt es sich somit weder um eine Berufsvereinigung für Sachverständige auf dem Gebiet der Sprachwissenschaften, noch ist ein anderer Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Bw. erkennbar. Beim Mitgliedsbeitrag zur "Internationalen Nestroy-Gesellschaft" handelt es sich daher um einen gemischt veranlassten Aufwand, der nicht nach objektiven Kriterien in einen privat und einen betrieblich veranlassten Anteil getrennt werden kann. Es gelten daher die obigen Ausführungen zu gemischt veranlassten Aufwendungen, weshalb auch der Mitgliedsbeitrag zur "Internationalen Nestroy-Gesellschaft" nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden kann.

Als Betriebsausgaben anzuerkennen sind somit – wie vom Finanzamt mit dem Bw. bereits besprochen wurde - nur die Aufwendungen für typische Fachliteratur (darunter die "Einführung in die Sprachwissenschaft") in Höhe von 105,43 Euro, die eindeutig dem betrieblichen Bereich des Bw. zuzuordnen sind.

6) Computerinstandhaltung, Reparaturen, GWG

Unter dieser Ausgabenposition machte der Bw. Aufwendungen in Höhe von insgesamt 1.360,88 Euro geltend. Laut Vorhalt des Finanzamtes vom 14. Jänner 2010 seien lediglich Aufwendungen in Höhe von 174,80 Euro als Arbeitsmittel betrieblich verursacht worden. Von den Anschaffungskosten für einen Computer inklusive Monitor und Lautsprechern in Höhe von 598 Euro wurde ein Privatanteil von 40% abgezogen. Die restlichen Anschaffungskosten wurden auf eine Nutzungsdauer von drei Jahren verteilt. Für das Streitjahr wurde daher ein Betrag von 119,60 Euro gewinnmindernd berücksichtigt. Nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden die Anschaffungskosten von 604,54 Euro für zwei Lautsprecher sowie die Aufwendungen für die Reparatur eines Plattenspielers (58,80 Euro) und eines Videorecorders (44,34 Euro).

Gegen die Kürzung dieser Betriebsausgaben führte der Bw. im Schreiben vom 8. Februar 2010 aus, die Aufwendungen für Videorecorder, Plattenspieler und Lautsprecher seien betrieblich veranlasst, weil er diese Geräte sowohl bei seinen Rhetorik-Seminaren als auch beim Unterricht in der Krankenpflegeschule nutze. Bei diesen Geräten handle es sich für ihn daher keineswegs um Güter, die ausschließlich einer privaten Nutzung unterliegen. Außerdem unterliegen diese Geräte durch den häufigen Transport und den Einsatz unter unterschiedlichsten Bedingungen einer höheren Abnutzung als wenn sie zu Hause eingebaut wären.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Da der Bw. nicht einmal selbst behauptet, die oben genannten Geräte (Plattenspieler, Videorecorder und Lautsprecher) ausschließlich betrieblich genutzt zu haben, handelt es sich bei den Aufwendungen für diese Geräte um gemischt (privat und betrieblich) veranlasste Aufwendungen. Für die mit diesen Geräten in Zusammenhang stehenden Aufwendungen gilt daher das unter Punkt 5) betreffend das Verbot des Abzugs gemischt veranlasster Aufwendungen Ausgeföhrte. Auch wenn der Bw. die Nutzung einer Videokamera und eines Videorecorders im Rahmen seiner Rhetorikseminare glaubhaft machen konnte, kann er damit für seinen Standpunkt nichts gewinnen. Die Aufteilung der für das Streitjahr als Betriebsausgaben geltend gemachten Anschaffungs- bzw. Reparaturkosten von Plattenspieler, Videorecorder und Lautsprechern in einen privaten und einen betrieblichen Anteil ist nach objektiven Kriterien nicht möglich. Die mit der Anschaffung bzw. der Reparatur der genannten Geräte in Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind daher zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. nochmals VwGH 27.03.2002, 2002/13/0035).

Als Betriebsausgaben anerkannt werden daher nur die eindeutig dem betrieblichen Bereich zuzuordnenden Aufwendungen in Höhe von 174,80 Euro.

7) Fahrtkosten zur Krankenpflegeschule

An Fahrtkosten machte der Bw. Kilometergelder für die Fahrten zur Krankenpflegeschule in Höhe von 653,75 Euro als Betriebsausgaben geltend. Nach Ansicht des Finanzamtes seien nur Fahrtkosten in Höhe von 360 Euro im Streitjahr betrieblich verursacht worden. Wie das Finanzamt im Vorhalt vom 14. Jänner 2010 ausführte, habe der Bw. als Nachweis für die entstandenen Fahrtkosten nur einen Kalender vorgelegt, auf dem jeweils der Kilometerstand des Autos bei Abfahrt und Ankunft vermerkt sei. Die Aufzeichnungen enthalten jedoch keine Angaben über Fahrziel und Fahrzweck. Laut Werkvertrag habe sich der Bw. verpflichtet, im Schuljahr 35 Vortragsstunden zu halten. Die Entfernung von der Wohnung des Bw. zur Krankenpflegeschule betrage laut Routenplaner ca. 10 km; bei 35 Vortragsstunden somit insgesamt 700 km. Da der Bw. auch Projektarbeiten betreut und Besorgungen für die Schule erledigt hat, wurden für das Streitjahr 1.000 km als betrieblich veranlasst anerkannt.

Dagegen brachte der Bw. vor, es sei zwar zutreffend, dass er sich laut Werkvertrag nur zur Abhaltung von 35 Vortragsstunden pro Schuljahr verpflichtet habe, bei Bedarf habe er aber auch wesentlich mehr Stunden gehalten. Das sei auch an der Höhe der Beträge erkennbar,

die er für seine unterrichtende Tätigkeit erhalten habe. Laut Werkvertrag sei ein Honorar von 33 Euro pro Unterrichtseinheit vereinbart worden. Tatsächlich habe er für das Jahr 2003 1.155 Euro, für das Jahr 2005 2.546 Euro und für das Jahr 2007 1.368 Euro erhalten. Da sich die Honorierung nach den tatsächlich gehaltenen Unterrichtseinheiten (mit gelegentlichen Zusatzhonoraren für Projektarbeiten) gerichtet habe, sei ersichtlich, dass der Bw. in manchen Jahren mehr als die vereinbarten 35 Stunden unterrichtet habe, was auch entsprechend höhere Fahrtkosten nach sich gezogen habe. Die Entfernung zwischen seiner Wohnung und der Krankenpflegeschule betrage genau 12 km, sodass er (mit Parkplatzsuche) für die Hin- und Rückfahrt auf 25 bis 26 km komme. Auf Grund von Baustellen oder Verkehrsstaus seien auch öfter Umwege erforderlich gewesen und darüber hinaus habe er am Weg zur bzw. von der Schule immer wieder verschiedene Erledigungen für die Schule gemacht. Sein "Fahrtenbuch" habe er akribisch geführt. Auf seinem Kalender habe er für jede einzelne Fahrt neben dem Datum auch die Stunden, die er in der Krankenpflegeschule verbracht habe, die Anzahl der gefahrenen Kilometer, das Fahrziel (das sei stets die Krankenpflegeschule gewesen) und den Zweck der Fahrt (außer es habe sich um eine reguläre Unterrichtseinheit gehandelt) angeführt. Damit seien alle für das Streitjahr verrechneten Kilometergelder im Einzelnen nachvollziehbar.

Laut dem vom Bw. für das Schuljahr 2003/2004 abgeschlossenen Werkvertrag verpflichtete er sich, 35 Vortragsstunden abzuhalten. Vereinbart wurde ein Honorar von 33 Euro für jede Vortragsstunde. Tatsächlich erzielte (und erklärte) der Bw. für das Jahr 2004 Einnahmen aus der Vortragstätigkeit an der Krankenpflegeschule in Höhe von 1.661 Euro. Dieses Honorar entspricht somit einer Vortragstätigkeit von rund 50 Stunden. Daneben war der Bw. laut Werkvertrag auch verpflichtet, an den für die Durchführung der Vortragstätigkeit notwendigen Besprechungen und Konferenzen teilzunehmen, wobei mit dem laut Werkvertrag festgesetzten Honorar von 33 Euro pro Vortragsstunde auch die mit der Unterrichterteilung verbundenen Nebenleistungen wie Vorbereitung, Nachbereitung, Teilnahme an Konferenzen und Besprechungen, Anfertigung und Beistellung von Unterrichts- und Demonstrationserfordernissen, soweit diese nicht von der Schule beigestellt wurden, als abgegolten galten.

Das Vorbringen des Bw., dass er im Streitjahr wesentlich öfter als 35 mal zur Krankenpflegeschule gefahren sei, ist daher glaubwürdig. Allein die Abhaltung von rund 50 Vortragsstunden machte die Zurücklegung von rund 1.250 km erforderlich, dazu kommen noch die Fahrten zu Konferenzen und Besprechungen sowie die Fahrten im Zusammenhang mit diversen Erledigungen für die Krankenpflegeschule. Es wird daher als erwiesen angesehen, dass die vom Bw. für das Streitjahr als Betriebsausgaben geltend gemachten Fahrtkosten tatsächlich angefallen sind.

Es werden daher Fahrtkosten in Höhe von 653,75 Euro als Betriebsausgaben anerkannt.

8) Telefonkosten

Die gesamten Telefonkosten des Bw. haben im Streitjahr 665,40 Euro betragen. 30% davon (199,62 Euro) machte er als Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt vertritt die Ansicht, bei der Tätigkeit des Bw. im Streitjahr (Abhaltung von 5 Rhetorikseminaren und Unterricht an der Krankenpflegeschule) seien maximal 10% der Telefonkosten (66,54 Euro) als betrieblich veranlasst anzusehen.

Dagegen wandte der Bw. ein, ihm seien im Streitjahr sowohl im Zusammenhang mit seinen Rhetorikseminaren als auch im Zusammenhang mit der unterrichtenden Tätigkeit wesentlich höhere als die vom Finanzamt geschätzten Telefonkosten erwachsen. An der Krankenpflegeschule sei für die Gegenstände Geografie und Geschichte **eine** gemeinsame Note zu vergeben. Der Betrieb an der Krankenpflegeschule bringe es mit sich, dass die Lehrer kaum Kontakt zueinander haben, weil an dieser Schule alle Lehrer nur nebenberuflich tätig seien. So unterrichte zB der Bw. nur am Mittwoch, die Geografie-Lehrerin in derselben Klasse nur am Donnerstag. Sie müssten daher vor jeder Notenkonferenz und vor jedem besonderen Anlass (Schulwechsel, disziplinäres Vorkommnis, ...) die 30 gemeinsamen Schüler am Telefon durchdiskutieren, um zu einer gemeinsamen Beurteilung zu kommen. Der Bw. beantragte daher, die betrieblich veranlassten Telefonkosten mit 30% der gesamten Telefonkosten zu schätzen.

Angesichts der Gesamthöhe der beim Bw. angefallenen Telefonkosten und des ergänzenden Vorbringens in der Eingabe vom 8. Februar 2010 werden die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 199,62 Euro als betrieblich veranlasst anerkannt.

9) ORF-Gebühren

Als Betriebsausgaben machte der Bw. 50% der von ihm im Streitjahr bezahlten ORF-Gebühren, somit einen Betrag von 131,28 Euro, geltend. Laut Vorhalt des Finanzamtes vom 14. Jänner 2010 zählen ORF-Gebühren zu den Kosten der Lebensführung. Dagegen brachte der Bw. vor, da es für den Unterrichtsgegenstand "Zeitgeschichte" keine Lehrbücher gebe, sei er, um sich über das Tagesgeschehen zu informieren, auf Zeitungen, TV und Radio angewiesen. Aus diesem Grund habe das Finanzamt in den vergangenen Jahren die ORF-Gebühren stets zu 50% als betrieblich verursacht anerkannt.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Bei den ORF-Gebühren handelt es sich unbestrittenmaßen um gemischt veranlasste Aufwendungen (laut Bw. zu 50% privat und zu 50% betrieblich verursacht). Hinsichtlich der Nichtabzugsfähigkeit dieser Aufwendungen wird daher auf die Ausführungen unter Punkt 5) und 6), insbesondere auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 27.05.1999, 97/15/0142, verwiesen. Da dem Bw. keine höheren Aufwendungen für ORF-Gebühren erwachsen sind wie allen anderen Rundfunk- und Fernsehteilnehmern, wird auch nochmals auf den im Erkenntnis VwGH 27.03.2002, 2002/13/0035, ausgesprochenen Gedanken der Steuergerechtigkeit verwiesen.

Den Ausführungen des Bw., die ORF-Gebühren seien vom Finanzamt in den Vorjahren stets zu 50% als Betriebsausgaben anerkannt worden, ist – wie bereits unter Punkt 5) – entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet ist, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung oder einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (vgl. nochmals VwGH 27.05.1999, 97/15/0142).

Insgesamt sind daher die folgenden Aufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen:

Büromaterial	519,71 Euro
Fremdleistung	500,00 Euro
Fortbildung	206,27 Euro
Porti	52,82 Euro
Fachliteratur, Videos, CD`s, Cassetten	105,43 Euro
Computerinstandhaltung, Reparaturen, GWG	174,80 Euro
Fahrtkosten zur Krankenpflegeschule	653,75 Euro
Telefon 30% von 665,40	199,62 Euro
ORF-Gebühr	0,00 Euro
gesamt	2.412,40 Euro

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen daher 1.958,60 Euro.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 12. April 2010