



GZ. RV/0278-W/09,
miterledigt: RV/0941-W/12,
RV/0942-W/12, RV/2593-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den gesamten Senat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, vertreten durch L und zwar Berufung vom 21. Oktober 2008 gegen die Bescheide vom 26. September 2008 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO und die Sachbescheide Einkommensteuer 2006 und 2007, Berufungen vom 2. März 2012 gegen die Bescheide vom 23. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 und Berufung vom 3. September 2012 gegen den Bescheid vom 24. August 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 nach der am vom 5. November 2013 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, im Beisein der Schriftführerin ... durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO wird als unbegründet abgewiesen, der Bescheid bleibt unverändert.

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2010 wird teilweise Folge gegeben, die Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

a) Bescheide 2006 und 2007

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Fachärztin für Kinder- und Jugendheilkunde.

Das zuständige Finanzamt (FA) führte in zwei getrennten **Schreiben jeweils vom 21. August 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007** (Akt 2006 Seite 16f und Akt 2007 Seite 13f) neben Erwähnung von außergewöhnlichen Belastungen zu erklären Betriebsausgaben aus, gemäß § 20 EStG sei Arbeitskleidung nicht abzugsfähig bzw. nur wenn es sich um eine typische Berufskleidung handle und ersuchte ua. um Vorlage einer Aufgliederung von geltend gemachten Kosten für Werbeaufwand, Dekoration und Ausstattung Warteraum:

	2006	2007
	€	€
Arbeitskleidung	5.191,13	3.993,40
Werbeaufwand	3.880,00	3.720,00
Dekoration	764,78	732,60
Ausstattung Warteraum	1.804,80	1.072,77

Die Bw. gab im **Schreiben vom 17. September 2008** (Akt 2007 Seite 15f) ua. an:

- Außergewöhnliche Belastung:

Die Tochter [Tochter3] sei ganzjährig im Internat untergebracht. Die Bw. trage jedoch wesentliche Kosten wie Schulgeld selbst. Es werde um Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung durch das Schulgeld der beiden im Haushalt der Bw. wohnenden Kinder ersucht [die Bw. hat somit drei Töchter]. Der Besuch der Privatschule in [Privatschule2] sei notwendig, da die Bw. auch am Nachmittag in der Ordination tätig sei und die Mädchen in der Schule betreut würden. Das Schulgeld betrage € 750,00 und werde von der Bw. getragen. Alimente erhalte die Bw. allerdings nur in der Höhe von € 630,00 für beide Kinder zusammen.

- Arbeitskleidung:

Es handle sich um typische Berufskleidung. Ein Privatanteil von 30% sei bereits abgezogen worden, obwohl die letzte Betriebsprüfung keinen Privatanteil angesetzt habe.

- Werbung, Dekoration, Ausstattung:

Die Bw. sei Kinderärztin und stelle ihren kleinen Patienten Bilderbücher und Malutensilien zur Verfügung. Weiters gebe es für die Patienten und deren Begleitpersonen Getränke und Kaffee. Für die Positionen Dekoration sowie Ausstattung Warteraum lege die Bw. eine Liste mit Angabe der Geschäfte vor, bei denen die Einkäufe getätigt worden seien (Akt 2006 Seite 27 und 28, Akt 2007 Seite 21 und 22).

Mit **Bescheid vom 26. September 2008** hob das FA den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31. März 2008 **gemäß § 299 BAO** mit der Begründung auf, gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne 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 erweise. Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen gewesen.

In den Bescheiden vom ebenfalls **26. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007** versagte das FA den Ausgaben für Arbeitskleidung und Werbeaufwand mit Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe mit der Begründung, es sei nur typische Arbeitskleidung als Betriebsausgabe abzugsfähig. Von den Ausgaben für Dekoration und Ausstattung Warteraum seien je 30% "glaubhaft als beruflich veranlasst" berücksichtigt worden.

Einkommensteuer 2006:	€
Arbeitskleidung	5.191,13
Werbeaufwand	3.880,00
Dekoration	535,35 (764,78 x 70%)
Ausstattung Warteraum	1.263,36 (1.804,80 x 70%)
(nicht berufsgegenständlich: Spenden)	<u>595,00</u>
Erhöhung Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bescheid	11.464,84
Einkommensteuer 2007:	€
Arbeitskleidung	3.993,40
Werbeaufwand	3.720,00
Dekoration	512,82 (732,60 x 70%)
Ausstattung Warteraum	750,94 (1.072,77 x 70%)
(nicht berufsgegenständlich: Spenden)	<u>420,00</u>
Korrektur Freibetrag für investierte Gewinne laut Bw.	2.241,56
laut FA	<u>-2.504,74</u>
Erhöhung Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bescheid	9.133,98

Weiters gab das FA in den Begründungen zu den Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2007 an, dass die Bezahlung von Schulgeld für die beiden im Haushalt der Bw. lebenden Kinder durch einen Unterhaltspflichtigen als Unterhaltsleistung an sein Kind erfolge. Diese Kosten würden daher nicht zwangsläufig erwachsen und seien auch nicht außergewöhnlich. Das Schulgeld für den Besuch der Privatschule könne daher als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt werden.

b) Berufung

In der **Berufung vom 21. Oktober 2008** (Akt 2007 Seite 27f) gegen die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO sowie gegen die Sachbescheide Einkommensteuer 2006 und 2007 führte die Bw. aus:

- **Arbeitskleidung:**

Im Rahmen der Steuerklärungen 2006 und 2007 seien 70% dieser Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht, jedoch vom FA nicht anerkannt worden. Es werde die Anerkennung der Ausgaben laut beiliegender Rechnungen für 2006 mit € 1.409,37 und für 2007 mit € 1.335,74 ("27,1% bzw. 33,5% der Gesamtausgaben") als Betriebsausgaben beantragt. Die Bw. betreibe eine Facharztpraxis für Kinderheilkunde. Die Kleidungsstücke würden ausschließlich in der Ordination als Berufskleidung verwendet und würden speziell bei der Behandlung von Kleinkindern einer erhöhten Abnutzung unterliegen. Die Ausgaben im Ausmaß von rd. 1,2% des Umsatzes seien im Rahmen eines durchschnittlichen Facharztbetriebes nicht überhöht und als betriebsnotwendig vertretbar.

- **Dekoration:**

Diese Ausgaben seien seitens des FAes nur im Ausmaß von 30% als Betriebsausgaben anerkannt worden. Die Bw. beantrage hiermit, die Ausgaben zur Gänze in Höhe von € 764,78 (2006) und € 732,00 (2007) zu 100% als Betriebsausgabe anzuerkennen, da es sich um übliche Dekorationen und Spiele im Warte- und Behandlungsraum handle. Neben den Dekorationsmaterialien seien auch Ausgaben für Duftlampen, Räucherstäbchen und Mineralien enthalten, deren Verwendung in die Behandlung einbezogen worden sei und die somit Behandlungsmaterial darstellen würden. Kopien dieser Belege würden der Berufung beiliegen.

- **Ausstattung Warteraum:**

Dafür seien vom FA ebenfalls 30% als Betriebsausgaben anerkannt worden. Hier handle es sich um Ausgaben für Kuscheltiere, Bilderbücher, Spielzeug und Musik-CD's, die ausschließlich im Wartezimmer und in der Ordination aufliegen würden. Die Vorführung der DVD's erfolge hingegen im Rahmen von Bioresonanzbehandlungen, die bis zu einer Stunde dauern und zur Ablenkung der Kinder dienen würden. Die Bw. beantrage daher, diese Ausgaben mit € 1.804,80 (2006) und € 1.072,77 (2007) als Betriebsausgabe laut einem beiliegenden Belegnachweis anzuerkennen.

- **Werbung:**

Diese Ausgaben seien vom FA zur Gänze aberkannt worden. Es handle sich unter anderem um den Einkauf von alkoholfreien Getränken (Fruchtsäfte, Mineral) und Naschereien, die den Kindern und Eltern kostenlos im Wartezimmer zur Verfügung gestellt würden. Unter Berück-

sichtigung eines Eigenverbrauches von 50% beantrage die Bw. hiermit, die Ausgaben in Höhe von € 1.940,00 (2006) und € 1.860,00 (2007) als Betriebsausgaben anzuerkennen. Die Bewirtung der Kleinkinder sei auf Grund der mit dem laufenden Ordinationsbetrieb verbundenen Wartezeit unumgänglich und werde von den Patienten und Begleitpersonen regelmäßig in Anspruch genommen.

c) BVE

Das FA wies die Berufung betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 jeweils mit **Berufungsvorentscheidung vom 11. November 2008** ab und führte zur Begründung aus (Akt 2007 Seite 100f):

▪ Berufskleidung:

Regelmäßig zu den Aufwendungen der Lebensführung würden Aufwendungen für bürgerliche Kleidung gehören, dies selbst dann, wenn die Kleidungsstücke tatsächlich nur während der Berufsausübung getragen würden. Hingegen würden Aufwendungen für typische Berufskleidung zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen (unter Hinweis auf Doralt, EStG 7, Tz 333, § 4). Als bürgerliche Kleidung hätten jene Kleidungsstücke zu gelten, die nach ihrer Art üblicherweise auch außerhalb der Arbeitszeit getragen würden (unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 68 zu § 16). Unter einer typischen Berufskleidung sei eine Arbeitskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter bzw. eine für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ungeeignete Uniform zu verstehen (unter Hinweis auf VwGH 5.6.2002, 99/08/0166). Laut vorliegenden Rechnungen würden Aufwendungen vorliegen, die nicht als typische Berufskleidung zu qualifizieren seien. Es handle sich um Kleidungsstücke und Schuhe, die durchaus von jedermann getragen würden und auch als allgemein bürgerliche Kleidung bezeichnet werden könnten. Beruflich veranlasste Aufwendungen für Kleidung, bei der es sich nicht um typische Berufskleidung sondern um so genannte bürgerliche Kleidung handle, die privat getragen werden könne, sei steuerlich jedoch auch dann nicht zu berücksichtigen, dh. nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn solche Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung getragen würden oder wenn bei der Berufsausübung eine bestimmte bürgerliche Kleidung getragen werden müsse (unter Hinweis auf VwGH 28.11.2001, 96/13/0210). Die Kosten der beantragten Arbeitskleidung könnten im Sinne der obigen Ausführungen nicht anerkannt werden.

▪ Ausgabe Dekoration, Ausstattung Warteraum:

Bei Durchsicht der Belege sei ersichtlich, dass eine ausschließlich berufliche Verwendung nicht vorliegen könne. Es seien viele Artikel aufgelistet, die eindeutig dem privaten Bereich

zugeordnet werden könnten, zB Heftschoner, Dekomaterial, Weihnachtsartikel, CD, DVD, Bücher, die weder Titel noch Autor ausweisen würden "usw.". Die vorhandenen Ausgaben seien dem privaten Haushalt oder der Familiensphäre zuzuordnen bzw. würde es unglaublich erscheinen, dass im Wartezimmer Bücher und CD's aufliegen würden. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und § 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988 liege daher diesbezüglich nicht abzugsfähiger Aufwand vor.

- Werbung:

Da in keinsten Weise bezüglich der getätigten Aufwendungen ein belegmäßiger Nachweis erbracht worden sei und auf Grund der Erfahrung des täglichen Lebens davon ausgegangen werden könne, dass eine derartige Bewirtung der Patienten im Wartezimmer nicht stattfindet, sei dieser Aufwand nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen.

d) Vorlageantrag

Nach Fristverlängerungsansuchen stellte die Bw. den **Vorlageantrag vom 13. Jänner 2009** (Akt 2007 Seite 105ff) und brachte vor, die Ausgaben für Arbeitskleidung hätten im Jahr 2006 € 7.415,90 und im Jahr 2007 € 7.416,31 betragen. Im Rahmen der Steuererklärungen sei von diesen Betriebsausgaben ein Privatanteil von 30% ausgeschieden worden, welcher im Rahmen der letzten Betriebsprüfung festgelegt worden sei. Es sei somit für 2006 ein Betrag von € 5.191,13 und für 2007 ein Betrag von € 5.191,41 als Betriebsausgabe geltend gemacht worden. Diese Ausgaben seien seitens des FAes zur Gänze aberkannt worden. Im Zuge der Berufung seien Ausgabenbelege für das Jahr 2006 in Höhe von € 1.409,37 (= 27,1% der Gesamtausgaben) und für das Jahr 2007 Ausgaben in Höhe von € 1.335,74 (= 33,5% der Gesamtausgaben) in Kopie vorgelegt worden, die Anschaffungen von Kleidungsstücken ausweisen würden. Die Bw. betreibe eine Facharztpraxis für Kinderheilkunde. Diese Kleidungsstücke würden ausschließlich in der Ordination als Berufskleidung verwendet und - speziell bei der Behandlung von Kleinkindern - erhöhter Abnutzung durch regelmäßigen Körperkontakt und vermehrter Verschmutzung unterliegen. Diese belegmäßig nachgewiesenen Ausgaben im Ausmaß von rd. 1,2% des Umsatzes seien im Rahmen eines durchschnittlichen Facharztbetriebes nicht überhöht und als betriebsnotwendig vertretbar, zumal das im Rahmen der letzten Betriebsprüfung anerkannte Ausmaß von 70% aller erfassten Ausgaben wesentlich unterschritten worden sei.

Die Ausgaben für Dekoration würden im Jahr 2006 € 764,78 und im Jahr 2007 € 732,00 betragen. Diese Ausgaben seien im Rahmen der Veranlagung 2006 und 2007 seitens des FAes nur im Ausmaß von 30%, somit im Jahr 2006 in Höhe von € 229,43 und im Jahr 2007 in Höhe von € 219,60 als Betriebsausgabe anerkannt worden. Bei diesen Ausgaben handle es sich um

saisonbedingte Dekorationen, Spiele im Warte- und Behandlungsraum und Behandlungsmaterialien. Die Dekorationsmaterialien seien zu bestimmten Anlässen (Weihnachten, Ostern) im Wartezimmerbereich und in der Ordination verwendet worden. Die Ausgaben für Teelichter, Duftlampen, Räucherstäbchen und Mineralien, welche im Jahr 2006 € 547,69 und im Jahr 2007 € 475,10 betragen hätten, seien konkret in die Behandlungen im Rahmen der Aromatherapie einbezogen worden und müssten richtigerweise als "Behandlungsmaterial" ausgewiesen werden. Weiters seien im Jahr 2007 auf diesem Konto Ausgaben für Spielzeug in Höhe von € 44,60 enthalten, "die" im Wartezimmer aufliegen würden. Die betriebliche Verwendung sei von der Bw. auf den Belegkopien, die bereits im Rahmen der Berufung zur Einsicht vorgelegt worden seien, angemerkt und nochmals beigelegt worden. Die Bw. beantrage hiermit, die Ausgaben 2006 in Höhe von € 764,78 und die Ausgaben 2007 in Höhe von € 732,00 zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Ausgaben für Ausstattung Warteraum hätten im Jahr 2006 € 1.804,80 und im Jahr 2007 € 1.072,77 betragen. Diese Ausgaben seien seitens des FAes ebenfalls nur im Ausmaß von 30%, somit im Jahr 2006 in Höhe von € 541,44 und im Jahr 2007 in Höhe von € 321,08 als Betriebsausgabe anerkannt worden. Hier handle es sich um Ausgaben für Kuscheltiere, Bilderbücher, Spielzeug und Musik-CD's, die ausschließlich im Wartezimmer und in der Ordination aufliegen würden. Die Vorführung der DVD's erfolge hingegen im Rahmen von Bioresonanzbehandlungen, die pro Einheit 50 Minuten dauern und sowohl den Kindern als auch den Begleitpersonen als Zeitvertreib angeboten würden. Weiters seien auf diesem Konto auch Ausgaben für Fachliteratur erfasst worden, die teilweise in der Ordination und teilweise im Wartezimmer aufliege. Die betriebliche Verwendung der einzelnen Ausgaben sei von der Bw. auf den beiliegenden Belegkopien dokumentiert worden. Die Bw. beantrage daher, diese Ausgaben im Jahr 2006 in Höhe von € 1.804,80 und im Jahr 2007 in Höhe von € 1.072,77 als Betriebsausgabe laut einem beiliegenden Belegnachweis anzuerkennen.

Die Ausgaben für Werbung hätten im Jahr 2006 € 3.880,00 und im Jahr 2007 € 3.720,00 betragen. Diese Ausgaben seien seitens des FAes zur Gänze aberkannt worden. Bei diesen Ausgaben handle es sich um den Einkauf von alkoholfreien Getränken (Fruchtsäfte, Mineral), Naschereien und Snacks, die den Kindern und Begleitpersonen kostenlos im Wartezimmer zur Verfügung gestellt würden. Jene Produkte, die ausschließlich zur betrieblichen Verwendung angeschafft worden seien, seien von der Bw. gekennzeichnet worden. Der Anteil der Betriebsausgabe von den Gesamtausgaben könne auf Grund dieser Aufzeichnungen, die dem Vorlageantrag beigelegt worden seien, zirka in Höhe von einem Drittel angenommen werden. Die Bw. beantrage daher, die Ausgaben für Werbung im Jahr 2006 in Höhe von € 1.292,00 und im Jahr 2007 in Höhe von € 1.239,00 als Betriebsausgabe anzuerkennen, da die Bewirtung der Kleinkinder auf Grund der mit dem laufenden Ordinationsbetrieb verbundenen

Wartezeiten vor und während der langfristigen Behandlungen unumgänglich sei. Diese Leistungen würden von den Patienten und den Begleitpersonen regelmäßig in Anspruch genommen. Das Anbieten von derartigen "Sonderleistungen" soll den Wettbewerbsnachteil gegenüber den Kassenpraxen verringern und die Entscheidung zum Wahlarzt positiv beeinflussen.

e) Folgejahre 2008 bis 2010

Das FA wick in den **Einkommensteuerbescheiden für die Folgejahre 2008 bis 2010** ebenfalls von den Erklärungen ab:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Arzt)	2008 €	2009 €	2010 €
laut Erklärung	28.001,65	29.566,97	14.767,92
laut FA	29.796,03	31.666,55	15.827,13
Differenz (ausschließlich "Arbeitskleidung")	1.794,38	2.099,58	1.059,21

Folgende Betriebsausgaben wurden vom FA bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit der Bw. als Kinderärztin nicht anerkannt (Bezeichnungen laut Aufstellung der Bw.: Akt 2008 Seite 3, Akt 2009 Seite 9, Akt 2010 Seite 17):

"Arbeitskleidung"	€	Anmerkungen FA:
2008:		
H&M	51,70	
New Yorker	74,60	
Heine [Modeversand]	445,10	
Vögele	268,80	
Delka	64,95	
Pimkie	30,90	
Delka	119,90	
Astro	44,76	
Otto	15,45	
Art&Style	84,94	
Geox	274,65	
30% Privatanteil laut Bw.	-769,02	
A. Grages		
Medizinerbekleidung	21,43	
New Yorker	61,75	
Vögele	69,92	
Spar "Sweatjacke weiß"	24,99	
Vögele	149,15	
Delka	151,96	
Blue Chilli	513,45	Orsay, Humanic Joggings.
Delka "Arbeitschuhe"	95,00	
	<u>1.794,38</u>	
2009:		
[Modehaus] M	142,55	Jeans, Bluse, Tücher
Heine [Modeversand]	342,99	
New Yorker	154,95	Shirts Girls
[Modehaus] M	273,75	Shirts, Gilet
Tchibo	136,15	
[Modehaus] M	227,45	

Zara	29,99
Eduscho	18,00
Vögele	39,90
Heine [Modeversand]	250,00
Spar "Sweatjacke weiß"	7,98
Alba Moda	166,83
Blue Chilli	642,70
Heine [Modeversand]	150,00
Blue Chilli	416,15
30% Privatanteil laut Bw.	-899,81
	<u>2.099,58</u>

2010:

Deichmann	82,75
Geox	48,00
"vlf 2008"	-190,00
Syndikat [Fashion Store]	50,00
Esprit	139,65
F [Schuhe]	85,80
Billa	6,29
"vlf 2008"	-190,00
"adapt. vlf."	280,00
Geox	216,92
Humanic	182,85
"vlf 2008"	-190,00
F [Schuhe]	133,80
Clinic Dress	310,20
Delka	256,90
"vlf 2008"	-190,00
"sto vlf"	480,00
30% Privatanteil laut Bw.	-453,95
	<u>1.059,21</u>

Das FA die Bw. ersuchte mit **Vorhalten vom 29. August 2011 und 12. Juli 2012** (Akt 2008 Seite 4 und Akt 2009 Seite 5) um belegmäßigen Nachweis von geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen.

Die Bw. gab im **Schreiben vom 14. Dezember 2011** (Akt 2009 Seite 6f) an, sie sei Alleinerzieherin von drei Kindern, ein Kind sei behindert und lebe derzeit in einem Heim. Eine Bestätigung der [Privatschule] sei angefordert worden, die beiden anderen Kinder würden in die Schule bei den [Privatschule1] gehen, wo sie auch eine Nachmittagsbetreuung hätten. Die Bw. müsse den Unterhalt für die Kinder verdienen und daher den Beruf ausüben. Die Betreuungskosten würden daher eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Das FA anerkannte in den **Einkommensteuerbescheiden 2008 bis 2010** demgegenüber nur geringere Beträge als außergewöhnliche Belastung an, die unter den Selbstbehalt fallen und sich damit nicht steuerlich auswirken würden.

außergewöhnliche Belastung	2008	2009	2010
	€	€	€
laut Erklärung	7.648,00	7.656,00	6.161,70

laut FA	1.868,00	1.530,00	960,00
---------	----------	----------	--------

Zur Begründung des **Einkommensteuerbescheides 2008 vom 23. Februar 2012** führte das FA aus, die außergewöhnliche Belastung für die Schulkosten der Töchter seien in der nachgewiesenen Höhe (Tagesheim) berücksichtigt worden. Die Kosten für Verpflegung seien nicht als außergewöhnliche Belastung anzusetzen, da diese Kosten jeden Steuerpflichtigen gleichermaßen treffen würden und nicht außergewöhnlich seien (sogenannte Haushaltsersparnis). Die Bezahlung von Schulgeld stelle in der Regel eine laufende Unterhaltsleistung dar. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung komme daher grundsätzlich nicht in Frage. Der Kosten der Musical- und Reitcamps würden ebenfalls nicht zwangsläufig erwachsen, sodass auch diese nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden seien. Unter Hinweis auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung über die Einkommensteuer 2006 und 2007 seien die Betriebsausgaben für Arbeitskleidung nicht anerkannt worden, da es sich dabei durchwegs um typische bürgerliche Kleidung handle, die in ganz normalen Geschäften (Vögele, M, H&M, "...") gekauft worden seien. Es werde darauf hingewiesen, dass von der übersendeten Belegsammlung nur die Belege für Arbeitskleidung eingesehen und überprüft worden seien.

In der Begründung des **Einkommensteuerbescheides 2009 vom 23. Februar 2012** und des **Einkommensteuerbescheides 2010 vom 24. August 2012** führte das FA aus, die Kosten für außergewöhnliche Belastung für Schulbesuch der beiden Töchter seien analog zum Vorjahr in Höhe der Kosten für die Tagesheimbetreuung anerkannt worden und es werde auf die Begründung des Vorjahresbescheides hingewiesen. Die Betriebsausgaben für Arbeitskleidung seien zur Gänze nicht anerkannt worden, auch hier werde auf die Begründung des Bescheides aus dem Vorjahr verwiesen. Betreffend Einkommensteuer 2009 gab das FA an, von der übersendeten Belegsammlung seien nur die Belege für Arbeitskleidung eingesehen und überprüft worden.

Gegen die **Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010** erhob die Bw. die **Berufungen vom 2. März 2012** (betreffend 2008 und 2009, Akt 2008 Seite 15f und Akt 2009 Seite 31f) **und 3. September 2012** (betreffend 2010, Akt 2010 Seite 36f) und brachte vor:

- Arbeitskleidung

Im Zuge der Veranlagung sei jeweils die Arbeitskleidung in Höhe von 70 % des Gesamtaufwandes, geltend gemacht worden. Diese Ausgaben seien zur Gänze aberkannt worden, da es sich nach Ansicht des FAes um typische bürgerliche Kleidung, die in ganz normalen Geschäften gekauft worden sei, handle. Dazu führe die Bw. aus: Ob es sich um typische Berufskleidung handle oder nicht, könne nicht davon abhängig gemacht werden, ob

diese Kleidungsstücke im teuren Versandhaus "Clinic Dress" oder im billigen Discounter wie z. B. "Vögele" gekauft werde. Das Erwerben der Produkte mit gleicher Funktion im günstigeren Geschäft könne nicht zu einer Aberkennung des Produktes "Arbeitskleidung" führen. Die Art der Produkte, die im gegenständlichen Fall bunte T-Shirts mit Comicmotiven darstellen würden, würden sich aus der Tätigkeit als Kinderarzt ergeben, welcher offensichtlich andere Berufskleidung trage, als ein Spitalsarzt, der Klassepatienten betreue. Die Bw. beantrage daher, die Arbeitskleidung in erklärungskonformer Höhe zu veranlassen und im Falle einer Änderung des betrieblichen Ausmaßes die Dotierung des Freibetrages für investierte Gewinne entsprechend anzupassen.

- Außergewöhnliche Belastung:

Im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung seien die Kosten für die Unterbringung der Töchter in der Schule beantragt worden. Seitens des Finanzamtes seien jedoch nur die Ausgaben für die Betreuung im Tagesheim anerkannt worden. Da es sich bei der Bw. um eine alleinerziehende Mutter mit drei Kindern handle, seien die gesamten Schul- und Heimbeiträge als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Dies sei bei der Betreuung im Rahmen der Dauer einer Pflichtschule steuerlich möglich. Die Bw. beantrage daher in Auslegung zu Rz 884d LStR (Berücksichtigung der Kosten von Alleinerziehenden für schulpflichtige Kinder inklusive Verpflegung und Ferienbetreuung, ohne Abzug von Haushaltsersparnis) und Rz 898 LStR (Beschäftigung von Hausgehilfen) die Gesamtausgaben in erklärungskonformer Höhe zu berücksichtigen.

Das FA führte im **Vorlagebericht betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009**, der auch der Bw. zur Kenntnis gebracht wurde, aus:

- Arbeitskleidung:

Aufwendungen für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung seien nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen werde. Steuerliche Berücksichtigung nach § 16 Abs. 1 Z 7 leg. cit. könnten nur Aufwendungen für typische Berufskleidung finden, also für solche Kleidung, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eigne (unter Hinweis auf "UFS Wien vom 21.12.1999, 99/14/0262, und vom 30.10.2001, 2000/14/0173"). Als "bürgerliche Kleidung" hätten jene Kleidungsstücke zu gelten, die nach ihrer Art üblicherweise auch außerhalb der Arbeitszeit getragen würden (unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 68 zu § 16). Aufwendungen für bürgerliche Kleidung seien nur dann abzugsfähig, wenn eine private Nutzung nachweislich ausgeschlossen sei

(unter Hinweis auf VwGH 23.4.2002, 98/14/0219). Unter einer "typischen Berufskleidung" sei eine Arbeitskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließendem Uniformcharakter bzw. eine für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ungeeignete Uniform zu verstehen (unter Hinweis auf VwGH 5.6.2003; 99/08/0166). Beruflich veranlasste Aufwendungen für Kleidung, bei der es sich nicht um typische Berufskleidung wie bereits oben definiert, sondern um so genannte bürgerliche Kleidung handle, die privat getragen werden könne, seien steuerlich auch dann nicht zu berücksichtigen, dh. nicht als Werbungskosten abzugsfähig, wenn solche Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung getragen würden oder wenn bei der Berufsausübung eine bestimmte bürgerliche Kleidung zwingend getragen werden müsse (unter Hinweis auf VwGH 28.11.2011, 96/13/0210). Zur Klärung der Frage, ob die verfahrensgegenständlichen T-Shirts als typische Berufskleidung und die diesbezüglichen Bekleidungskosten daher als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, erweise sich die - zu einer der österreichischen vergleichbaren Rechtslage ergangene - Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 06.12.1990, IV 65/90, BStBl. II 1991, 348, als hilfreich: Demnach seien Aufwendungen für Kleidung, die ein Arzt bei der Berufsausübung trage, nur dann als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig, wenn eine außerbetriebliche Verwendung der Kleidungsstücke infolge ihres rein funktionalen Charakters ausgeschlossen erscheine. Liege die Benutzung der Kleidungsstücke als normale bürgerliche Kleidung dagegen zumindest im Rahmen des Möglichen oder Üblichen, seien die diesbezüglichen Aufwendungen auf Grund des einkommensteuerrechtlichen Abzugsverbotes ebenso wenig absetzbar wie die für jede andere bürgerliche Kleidung, die überwiegend oder so gut wie ausschließlich im Beruf getragen werde. Dies gelte auch dann, wenn der Steuerpflichtige die beruflich getragene Kleidung in der Ordination bzw. am Arbeitsplatz aufbewahre und sich bei Arbeitsbeginn und Arbeitsende umziehe.

- Außergewöhnliche Belastungen:

Betreuung im Tagesheim:

Die außergewöhnliche Belastung für die Betreuung im Tagesheim sei in der Höhe von € 1.868,00 für 2008 und € 1.530,00 für 2009 anerkannt worden. Da diese Aufwendungen allerdings den Selbstbehalt nicht übersteigen würden, hätten sie steuerlich keine Auswirkung.

Verpflegung:

Hinsichtlich der beantragten Ausgaben für Essen sei festzustellen, dass Aufwendungen für Verpflegung jeden Steuerpflichtigen in gleichem Maße treffen würden und grundsätzlich als Kosten der privaten Lebensführung steuerlich nicht absetzbar seien.

Schulgeld:

Dass Schulgeld als Kosten der Berufsausbildung beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstelle, habe der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen (unter Hinweis auf VwGH 31.3.2004, 99/13/0177, und VwGH 29.9.2004, 99/13/0182). Baldauf führe im Jakom unter dem Stichwort: Schulgeld Rz 90 zu § 34 (mwN) Folgendes aus: Unterhaltsleistungen, daher grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung. Doralt führe im EStG-Kommentar unter dem Stichwort: Schulgeld Tz 78 zu § 34 aus: Die Geltendmachung von Schulgeldern als außergewöhnliche Belastung sei im Hinblick auf § 34 Abs. 7 Z 4 grundsätzlich nicht mehr möglich (unter Hinweis auf Tz 63). Gemäß der angeführten Rechtsprechung und Literatur sei das Schulgeld nicht zu berücksichtigen, weil es sich dabei um eine Unterhaltsleistung handle, die auch beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen würde (unter Hinweis auf UFS 20.5.2010, RV/3744-W/09, Schulgeld für ein minderjähriges Kind einer Alleinerzieherin sei Unterhaltsleistung).

f) Verfahren UFS

Der UFS teilte der Bw. im **Vorhalt vom 11. Jänner 2010** mit:

- Arbeitskleidung:

2006: € 5.191,13; 2007: € 3.993,40

Aufwendungen für die Anschaffung von Bekleidungsstücken seien nach der ständigen Rechtsprechung (vgl. VwGH 26.4.2007, 2006/14/0036) gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen werde, wenn es sich dabei um bürgerliche Kleidung und nicht um typische Berufskleidung handle. Typische Berufskleidung sei eine solche, die im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet sei. Es seien solche Kleidungsstücke, die berufstypisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen würden. Nach den vorgelegten Rechnungen handle es sich im vorliegenden Fall jedoch durchwegs um Alltagskleidung [nämlich: Leibchen (Jersey), Blusen, Strickjacken, Pullover, Sweater, Röcke und Kleider der Modemarken Zero, Street One und Mex; weiters Damentücher und Schals, Damenweste Micro, Sweater, Damen-Jeans bei denen auf der Rechnung nachträglich und handschriftlich "weiß" (bei handschriftlichen Rechnungen mit anderer Handschrift) vermerkt worden sei; Kleider, Damen-Tops, Gürtel, Strumpfhosen, Socken, Kniestrümpfe und Damenschuhe, die sämtlich nicht in Geschäften für Berufsfachartikel für Ärzte angeschafft worden seien (Eduscho, Jeans & Fashion, Modehaus M, G Style & Fashion, Claire's, Vögele, Bianco & Nero, Orsay, Huber Factory, Esprit, Delka, Deichmann). Auf Grund des Aufteilungsverbotes nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 würden nicht im

berufsspezifischen Fachhandel bezogene Alltagskleider (bürgerliche Bekleidung) selbst dann nicht steuerlich berücksichtigungsfähige Arbeitskleidung darstellen, wenn sie bei der Berufsausübung getragen würden bzw. - etwa aus Gründen des Standesansehens - getragen werden müssen und deshalb auch einem erhöhten Verschleiß unterliegen würden. Es handle sich geradezu um typische Aufwendungen, welche dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 unterliegen würden (nochmals unter Hinweis auf VwGH 26.4.2007, 2006/14/0036). Dies gelte auch für Kinderärzte. Auf Grund dieses Sachverhaltes würden die Beträge für Kleidung € 5.191,13 (2006) und € 3.993,40 (2007) keine Betriebsausgaben darstellen.

Erschwerend komme hinzu, dass es sich laut Rechnung Deichmann € 39,90 vom 28. Juni 2006 um Schuhe "Elefanten" handle. Diese Firma erzeugt nur Kinderschuhe. Die Bw. habe drei Kinder und würden somit Schuhe der Kinder betrieblich abgesetzt. Weiters sei die Anzahl der Schuhe von 3 Paar 2006 (ohne Kinderschuhe Elefanten) und 6 Paar 2007 sehr hoch, weshalb – neben der bereits aufgezeigten grundsätzlich fehlenden Qualifikation als Berufskleidung – nicht angenommen werden könne, dass alle Schuhe tatsächlich ausschließlich in der Ordination getragen würden.

- Werbeaufwand:

2006: € 3.880,00; 2007: € 3.720,00

Die Bw. habe dem FA die Kassazettel von Billa und Spar über ihren persönlichen Lebensmitteleinkauf vorgelegt. Nicht nachvollzogen werden könne, dass Schokoladen, Dinkel-Augen, Mohn- und Nusskipfel, Maxi King, Müsliriegel, Schulmäuse, Eiskaffee, Getränke von Carpe Diem, Actimel, Kupferberg-Sekt und Rotweine den Eltern und Kindern kostenlos im Wartezimmer zur Verfügung gestellt würden bzw. zur Bewirtung von Kleinkindern dienten, wie in der Berufung behauptet werde. Aus den vorgelegten Kassazetteln ergebe sich weiters, dass jeweils sämtliche Einkäufe von Säften, Mineralwasser, Kaffee und Milch als Betriebsausgaben deklariert würden und es sei daher unglaublich, dass kein privater Verbrauch dieser Lebensmittel stattgefunden hätte.

- Dekoration:

2006: € 764,78; 2007: € 732,60

Die vorgelegten Rechnungen würden neben Blumen ua. für 2006: 120 Stück Teelichter zu € 378,49, Haarbürste € 16,95 und Haarschere € 15,95 (DM Drogeriemarkt), einen nicht nachvollziehbaren Zettel über € 169,20 (handschriftlich und ohne Angabe des Lieferanten), für 2007: einen Beleg über "Dekomaterial" ohne weitere Angaben über € 139,00, Räucherstäb-

chen und Teebaumöl um € 475,10 enthalten. In Anbetracht des strengen Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erscheine der vom FA angesetzte betriebliche Anteil von 30% der erklärten Kosten als zu Gunsten der Beschwerdeführerin ohnedies sehr hoch gegriffen.

- Ausstattung Warteraum:

2006: 1.804,80; 2007: € 1.072,77

Die vorgelegten Rechnungen von Postämtern, Eurospar, Versandhäusern (A&M, Donauland), Libro, Kik, Hintermeyer, Media Markt und Haas (Unterhaltungselektronik) würden ua. Diddl-Artikel, Kinderschmuck, Computerspiele (Nintendogs, Dachshund Pak Nintendo DS, Zoo Tycoon 2, Die Sims Lebensgeschichten) und im sehr großen Ausmaß Literatur, DVD und CD ausschließlich für Erwachsene wie zahlreiche Bücher über Maler: Piranesi, Casper David Friedrich, Klimt, Picasso, Monet etc., Partnerschaftsliteratur [Warum die nettesten Männer ..., Lebendige Beziehungen jetzt, Everybody's Darling, everybody's Depp: Tappen Sie nicht in die Harmoniefalle! (Taschenbuch von Irene Becker)], 6 Astrologiebücher von Friedrich Weinreb um € 95,00, Bezirksbuch Josefstadt, Welt der Heiligen; DVDs: Charlies Tante, Ein Herz und eine Krone, Ein Amerikaner in Paris, Die oberen Zehntausend, Vom Winde verweht, Jagdfeieber, Dangerously in Love, Das legendäre Neujahrskonzert Karajan; CDs: Anna Netrebko/ Sempre libra, 10 CD Guiseppe Verdi, Hoffmanns Erzählungen, Opernarien, Verlobung im Kloster, Die Fledermaus, Tschaikovsky Adagios, Neujahrskonzert 2006, Carmen, Barbier von Sevilla, Jive Connie Francis, Gedichte von Karel Wojtila, Liebesgedichte von Ingeborg Bachmann, 10 CD Rock'n Roll, Irish Lovesongs, 20 Classic Lovesongs, Ö 3 Greatest Hits, Born in the USA (Bruce Springsteen) betreffen.

Weiters würden zahlreiche Rechnungen nur auf "Bücher" ohne Titelangabe lauten und sei schon aus diesem Grund ein Absetzen als Betriebsausgabe mangels Nachprüfbarkeit nicht möglich: Kongregation der [Privatschule] 16.5.2006 (€ 49,00), Buchhandlung K 24.3.2007 (€ 71,40), 26.5.2007 (€ 34,80) und 5.7.2007 (€ 30,80).

Eine ausschließliche betriebliche Verwendung der ebenfalls zahlreichen Kinderbücher sei vor dem Hintergrund, dass die Bw. selbst drei Kinder habe, nicht glaubwürdig, zumal alle gekauften Bücher betrieblich abgesetzt würden.

Nach diesem Sachverhalt sei eine Anerkennung von 30% der Kosten durch das FA ebenfalls als bei weitem zu Gunsten der Berufungswerberin zu beurteilen. Nach Ansicht des Referenten, habe das FA die 30% für Dekoration und Ausstattung Warteraum für die Bw. sehr günstig angesetzt, sodass eine weitere Stattgabe nicht zu erwarten sei. Im Berufungsverfahren müss-

ten alle Positionen einzeln erörtert werden, was zur Aberkennung weiterer Betriebsausgaben führen könnte.

Als Antwort gab die Bw. im **Schreiben vom 4. März 2010** an, die Bw. sei Kinderärztin, die mit speziellen alternativen Behandlungsmethoden arbeite. Die Behandlung der Kinder erfolge mit Bioresonanz, Aromatherapie und Bachblüten. Die Bw. mische Aromaöle, habe in der Ordination Duftlampen brennen und stelle Räuchermischungen selbst her. Diese Behandlungen würden gegen Schlaflosigkeit, Husten, Schnupfen "etc." wirken.

- Arbeitskleidung, laut Bescheid anerkannt 0% der Ausgaben:

Wie schon im Brief zum 13. Jänner 2009 ausgeführt, seien sämtliche Ausgaben für Arbeitskleidung nicht anerkannt worden, obwohl es offensichtlich sei, dass in einer Kinderarztordination sowohl für den Arzt als auch für die Ordinationshilfe Arbeitskleidung notwendig sei. Diese Kleidungsstücke würden ausschließlich in der Ordination als Berufskleidung verwendet und - speziell bei der Behandlung von Kleinkindern - erhöhter Abnutzung durch regelmäßigen Körperkontakt und vermehrter Verschmutzung unterliegen. Diese belegmäßig nachgewiesenen Ausgaben im Ausmaß von rd. 1,2% des Umsatzes würden im Rahmen eines durchschnittlichen Facharztbetriebes liegen und seien nicht überhöht und daher als betriebsnotwendig vertretbar, zumal das im Rahmen der letzten Betriebsprüfung anerkannte Ausmaß von 70% aller erfassten Ausgaben wesentlich unterschritten worden sei. Die im Schreiben angeführten Kleidungsstücke seien zwar nicht in Geschäften für Berufskleidung gekauft worden, könnten aber trotzdem Berufskleidung darstellen. So würden von den Ärzten weiße Polo getragen, die auch in anderen Geschäften, meist sogar billiger, bezogen werden könnten. Die Bw. habe daher gemäß dem Auftrag der letzten Betriebsprüfung 30% der Kosten als Privatanteil ausgebucht. Das FA habe jedoch "0% der Ausgaben als Arbeitskleidung anerkannt". Die Bw. beantrage, wie von der letzten Betriebsprüfung verlangt, 70% der Ausgaben anzuerkennen.

- Werbeaufwand, laut Bescheid anerkannt 30% der Ausgaben:

Zunächst sei festzuhalten, dass nicht sämtliche Ausgaben als Betriebsausgaben deklariert worden seien, sondern nur jene Ausgaben in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfasst seien, die in der Ordination verwendet würden. Getränke und Naschereien würden in der Ordination aufliegen. Der Sekt und der Rotwein seien allerdings nicht konsumiert worden, sondern seien für die Herstellung der Räuchermischung, bzw. Bachblüten verwendet worden. Mit dem Rotwein werde eine altägyptische Räuchermischung "Kyphi" angesetzt. Diese werde dann mit einer Kräutermischung aus Weihrauch und Myrrhe vermischt. Die Mischung werde auf Räucherkohle verbrannt und findet in der Aromatherapie Anwendung. Das Rezept sei in

allgemein zugänglichen Büchern nachlesbar. Der Sekt oder auch Martini oder Honiglikör werde für die Bachblüten verwendet. Die Bachblüten würden aus Gründen der Haltbarmachung in Alkohol angesetzt. Reiner Alkohol schmecke nicht gut, sodass für die Bachblüten süße Alkohole verwendet würden. Bachblüten würden tröpfchenweise eingenommen, wie auch Hustensäfte, die ebenfalls geringe Mengen an Alkohol enthalten und Husten oder Halsentzündungen lindern würden. Der Anteil der Betriebsausgabe von den Gesamtausgaben könne auf Grund beigelegter Aufzeichnungen zirka in Höhe von einem Drittel angenommen werden. Die Bw. beantrage daher, die Ausgaben für Werbung zu 33,30% im Jahr 2006 in Höhe von € 1.292,00 und im Jahr 2007 in Höhe von € 1.239,00 als Betriebsausgabe anzuerkennen.

- Dekoration, laut Bescheid anerkannt 30% der Ausgaben:

Die Teelichter würden in den Aromalampen gebraucht. In der Ordination würden die Aromalampen während der Ordinationszeiten angezündet. Der Verbrauch an Teelichtern liege bei ca. 20 Stück pro Ordination. Die Räucherstäbchen würden zur Desinfektion in der Ordination (statt Lysoformspray) benutzt. Sie würden dem Ausräuchern von schlechten Gerüchen und zur Stimulation dienen. Das Teebaumöl wirke desinfizierend und werde in Hustenbalsam gemischt. Der Hustenbalsam werde über Nacht den Kindern auf der Brust eingerieben und diene der Linderung des Hustenreizes (wie Wick Hustenbalsam, nur natürlich aufbereitet). Die Bw. beantrage, 70% der Ausgaben anzuerkennen.

- Ausstattung Warteraum, laut Bescheid anerkannt 30% der Ausgaben:

Die Diddl-Artikel, Kinderschmuck seien goody's, die Kinder bei oder nach Behandlung erhalten würden. Dies sei in allen Kinderarztordinationen oder Zahnordinationen üblich. Die Computerspiele würden sich im Bioresonanzzimmer und Wartezimmer befinden. Die Kinder könnten dort spielen. Die Bioresonanzbehandlung dauere durchschnittlich 50 Minuten, sodass die Kinder in dieser Zeit beschäftigt werden müssten. Auch die DVD stünden im Wartezimmer zur Verfügung. Ein DVD-Player befinde sich im Wartezimmer. Die Behandlungen, die die Bw. durchführe, würden auch an Jugendlichen bis 19 Jahre angewendet. Die Patienten in der Ordination seien daher nicht nur Kleinkinder oder Kinder bis 14 Jahre sondern auch Jugendliche, die DVD anschauen würden. Die CD würden in der Musikanlage gespielt. Die Musik werde häufig gewechselt und laufe als Hintergrund in der gesamten Ordination. Die Kinderbücher würden im Wartezimmer aufliegen und von den kleinen Kindern häufig zerrissen werden. Die Bücher müssten daher oft erneuert werden. Aus diesem Grund würden diese zahlreich angeschafft. In diesem Zusammenhang seien die Kinder von der Bw. genannt worden. Die beiden Töchter sein 2006/07 15 Jahre und 9 Jahre alt und hätten sich nicht mehr für Kinderbücher interessiert. Die [dritte] älteste Tochter sei schwerstbehindert und lebe in

einem Pflegeheim. Die genannten Bücher mit Titeln, die darauf schließen lassen würden, dass Erwachsene sie lesen würden, würden sich auch im Wartezimmer befinden und sollen die Eltern der Kinder ablenken. Die genannte Partnerschaftsliteratur werde an Mütter (Väter würden Kinder sehr selten zu Ärzten begleiten) verliehen um Spannungen in der Privatsphäre zu lösen. Schlafprobleme und Angstzustände der Kinder seien oft auf häusliche Spannungen zurückzuführen, die zuerst von den Eltern erkannt und dann auch gelöst werden müssten. Die Bücher sollen ein erster Schritt sein. Die Bw. beantrage, 100% der Ausgaben anzuerkennen.

Abschließend sei zu sagen, dass bei der letzten Betriebsprüfung der Sachverhalt geprüft und dann das Ansetzen der Privatanteile aufgetragen worden sei. Dabei sei die Ordination besichtigt und die besonderen Behandlungsmethoden der Kinderärztin hinterfragt worden. Davon abweichend habe aber dann das FA die Bescheide 2006 und 2007 erlassen. In der Beilage würden Fotos aus der Ordination übermittelt, damit ein Eindruck über die Ausgestaltung der Ordination gegeben werden könne.

Das FA gab dazu in der **Stellungnahme vom 19. März 2010** an:

- Arbeitskleidung:

Zur Berufskleidung würden vor allem Uniformen oder Arbeitsschutzkleidung zählen. Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung soll erreicht werden, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet sei und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung von vornherein ausscheide. Zur typischen Berufskleidung seien daher solche Kleidungsstücke zu rechnen, die berufstypisch die Funktion einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen und deshalb bei einer Verwendung im Rahmen der Lebensführung entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden (unter Hinweis auf VwGH 23.4.2002, 98/14/0219). Hingegen seien Aufwendungen für die Anschaffung normaler bürgerlicher Kleidung auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie ausschließlich in der Arbeitszeit getragen wird. Dies gelte auch für solche Fälle, in denen Aufwendungen auf Grund gesetzlicher Kleidungs Vorschriften, zB für Richter, erwachsen würden. Für Ärzte bestehe eine solche Verpflichtung nicht, es werde nur allgemein erwartet, dass ein Arzt weiße Kleidung zu tragen habe. Es gebe auch Ärzte, die farbige, allgemein bürgerliche Straßenkleidung tragen würden. Aus diesem Grund und auch, da die vorgelegten Rechnungen in ganz normalen Geschäften (Eduscho, Vögele, Orsay, Delka, "etc.") gekauft worden seien, sei eine Anerkennung der Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht gegeben.

- Werbeaufwand:

Die laut Stellungnahme der Bw. in der Ordination aufliegenden Getränke und Naschereien würden laut den eingebrachten Fotos (Hipp Säuglings- und Kindernahrung sowie Vöslauer

Mineralwasser) doch wohl eher Probepackungen der Firmen zu sein scheinen, als dass sie mit den Einkaufsrechnungen der Bw. übereinstimmen würden. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens könne auch davon ausgegangen werden, dass in einer Kinderarztpraxis eine Bewirtung in Form von Schokoladen, Dinkel-Augen, Mohn- und Nusskipferl, Maxi King, Müsliriegel, Schulmäuse Eiskaffe, Getränke von Carpe Diem, Actimel, nicht stattfinde. Vielmehr seien das Artikel, die in jeder gewöhnlichen Familie zum privaten Ge- und Verbrauch eingekauft würden. Die Herstellung von Bachblüten mit Sekt oder Martini scheine doch wohl sehr weit hergeholt und nicht glaubwürdig zu sein. Dasselbe gelte für die altägyptische Räuchermischung aus Rotwein. Sollte dies allerdings tatsächlich der Fall sein, wäre die Mischung aus Räuchermischung, desinfizierender Räucherstäbchen (statt Lysoformspray), ätherischen Duftölen sowie Teebaumöl in der gesamten Ordination wohl sehr interessant. Eine Anerkennung dieser Aufwendung könne daher nach § 20 EStG nicht stattfinden.

- Dekoration:

Das FA habe den Dekorationsaufwand in der Ordination mit 30% der erklärten Kosten anerkannt. Dies scheine auf Grund der mehr als mangelhaften Belege und Dokumentation sehr großzügig zu sein.

- Ausstattung Warteraum:

Die Stellungnahme der Bw. zur notwendigen Ausstattung der Ordination mit Computerspielen, Diddl-Artikeln, Büchern für Kinder und Erwachsene, DVD's, CD's erscheine wenig glaubwürdig. Sollten dennoch einige dieser Artikel in der Ordination Verwendung finden, wäre dieser Aufwand mit den bereits gewährten 30% wohl mehr als abgegolten zu sein. Das Argument, dass sich die damals 15 und 9 Jahre alten Kinder der Bw. für die Artikel nicht mehr interessiert hätten, könne überhaupt nicht Folge geleistet werden, denn Nintendogs, Sims, und viele der DVD's und CD's würden gerade die Zielgruppe für Kinder solchen Alters darstellen. Darüber hinaus wurden auch vielfach Artikel genannt, die von der Bw. selbst verwendet werden könnten. Daher sei eine höhere Anerkennung als die 30% der erklärten Kosten nicht möglich und scheine in Anbetracht der angeführten Ausstattung des Warteraums mehr als angemessen. Abschließend sei anzumerken, dass das FA gerne bereit ist, alle Positionen einzeln zu erörtern und gegebenenfalls die 30% für Dekoration und Ausstattung Warteraum zu korrigieren.

Im **Schreiben vom 26. Mai 2011** gab die Bw. an, in der Stellungnahme zum Vorlageantrag habe das FA unter den bereits bekannten Vorhalten auch festgehalten, dass es nicht glaubwürdig sei, dass Rotwein für die Räuchermischung verwendet werde. Zu diesem Vorwurf

überreiche die Bw. das Rezept für Kyphi, nach dem ua. auch Rotwein verwendet werde. Die Bw. hoffe, damit die schlechte Optik ein wenig korrigieren zu können.

Im **Schreiben vom 5. Dezember 2011** stellte die Bw. den Antrag auf Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung 2006 und 2007: Die Bw. habe drei Kinder, wobei ein Kind schwerst behindert sei. Die Bw. sei Alleinerzieherin. Die berufliche Tätigkeit als selbständige Ärztin für Kinderheilkunde sei nötig, um den Lebensunterhalt der Kinder zu sichern. Die Kinder seien in den Jahren 2006 und 2007 in der Privatschule [Privatschule] untergebracht, wo sie auch nachmittags betreut würden. Die Bw. lege daher die Kosten an Beaufsichtigung und Betreuung der Kinder während der Arbeitszeit der Bw. vor:

	2006	2007
	€	€
Schulgeld "1. Kind" (jeweils ohne Namensangabe)	4.376,00	4.028,00
Schulgeld "2. Kind" ("-")	3.282,00	3.352,00
Ferien-Camp ("-")	885,00	1.103,00
	<u>8.543,00</u>	<u>8.483,00</u>

Nach derzeitiger Rechtsprechung könnten Mütter, die alleinerziehend seien und den Lebensunterhalt der Kinder bestreiten müssten, die Betreuungskosten der Kinder als außergewöhnliche Belastung geltend machen.

Der UFS richtete einen weiteren **Vorhalt vom 25. Oktober 2012** an die Bw..

1. Geltend gemachte Berufskleidung:

Der UFS brachte der Bw. eine Aufstellung der vom FA für die Jahre 2006 und 2007 auszugsweise kopierten Belege zur Kenntnis und es wurde der Bw. freigestellt, entweder die fehlenden Belege vorzulegen oder außer Streit zu stellen, dass es sich bei den in der Aufstellung nicht enthaltenen Ausgaben ebenfalls um nicht berufsspezifische Arztkleidung handle, die überdies nicht in Fachgeschäften für ärztliche Bekleidung gekauft worden sei. Der UFS wies darauf hin, dass Elefanten-Kinderschuhe jedenfalls privat seien und gleiches für den Pullover und die 7 Sticker von den [Privatschule1] gelte, wo die Kinder der Bw. zur Schule gegangen seien.

2. Werbeaufwand:

Die Bw. habe € 3.880,00 (2006) und € 3.720,00 (2007) als Werbeaufwand geltend gemacht, wobei von der Bw. dazu nur ein Stoß von Kassazetteln von Billa und Eurospar aus dem Jahr 2007, jedoch ohne weitere Aufstellung, vorgelegt worden seien. Dass die im Vorhalt des UFS vom 11. Jänner 2010 und von der Bw. im Schreiben vom 4. März 2010 genannten Alkoholika (zusammen mit den privaten Lebensmitteleinkäufen der Bw. eingekauft) zur Herstellung von Räuchermischungen, Bachblüten oder Kyphi verwendet worden sei, sei unglaubwürdig, weil

die Bw. die Alkoholika als Werbeaufwand geltend gemacht habe und nicht als Behandlungsmaterial (Konto 5100).

3. Dekoration:

Die Bw. habe € 764,78 (2006) und € 732,60 (2007) als Betriebsausgabe "Dekoration" geltend gemacht. Im Jahr 2006 würden die vorgelegten Belege nicht mit dem Buchhaltungskonto übereinstimmen. Die Bw. werden um Aufklärung ersucht. Der gesamte Einkauf DM-Drogeriemarkt laut Rechnung vom 23. Dezember 2006 über € 45,20 könne nicht anerkannt werden: Bürsten und Haarschere seien privat. Gleiches gelte für Lametta, da dieses einen Tag vor Weihnachten eingekauft worden sei und daher als Weihnachtsdekoration für die Arztordination nicht mehr glaubhaft sei. Die Putzmittel Meister Proper und Emsal würden keine Dekoration darstellen und wären als Reinigungsmittel zu erfassen gewesen. Auf Grund des von der Bw. gesetzten Sachverhaltes sei eine Trennung vom privaten Haushaltsaufwand nicht möglich. Die Nascherei Fruchttiger sei ebenfalls privat.

Belege/Rechnungen 2006		€	€
11.12.2006	[nicht angegeben]... Handelsges. m. b. H.: 20 Kartons Teelichter ("für Aromatherapie")		378,49
23.12.2006	DM-Drogeriemarkt:		
	Meister Proper 1 l	1,47	
	Emsal	5,95	
	Fruchttiger	1,17	
	Bürsten 4er	16,95	
	Haarschere	15,95	
	Lametta	3,75	
			45,20
05.12.2006	Blumengeschäft Weingartshofer Weihnachtsdeko		52,90
kein Datum	Sabine U: Dekomaterial		13,50
kein Datum	händische Liste ohne Geschäftsangabe: handschriftlich ergänzt: "Heilsteine für Ordi"		169,20
11.04.2006	Blumengeschäft R: Dekoration		95,50
04.03.2006	Astro: 2 Faschingsartikel		9,99
		?	764,78
Konto 7660 Dekoration 2006			
04.03.2006	Astro		9,99
11.04.2006	R		95,50
31.08.2006	Peyerl		182,70
20.12.2006	Drauch		378,49
31.12.2006	DM Drogeriemarkt		98,10
		?	764,78

Die Bw. werde ersucht, eine vollständige Kopie der händischen Liste ohne Datumsangabe über € 169,20 ("Heilsteine für Ordi") vorzulegen, da der Kopf der Rechnung (?) fehle.

Für 2007 seien im Vergleich mit dem Konto 7660 Dekoration 2007 nur folgende Belege vorhanden und werde die Bw. daher ersucht, die fehlenden Belege (Rechnungen) vorzulegen:

Belege/Rechnungen 2007		€
18.12.2007	Q Shop: Deko Material, ergänzt: "Figuren"	139,00
05.07.2007	Spielzeuggeschäft Joh. V KG: Stofftier, Tuch, Karte	44,60
26.06.2007	Möberhaus Leiner: Diverser Wohnschmuck und Korbshop, händisch ergänzt: "Mobile und Körbchen"	11,98
07.04.2007	Blumengeschäft R	38,00
28.04.2007	Blumengeschäft R	52,90
Zahlungsdatum		
Februar 2007	Primavera: Räucherstäbchen, Teebaumwasser	410,03
		? 696,51
Konto 7660 Dekoration 2007		
02.02.2007	Primavera	410,03
07.04.2007	Kik	2,19
30.04.2007	R	90,90
25.06.2007	Panda	33,90
26.06.2007	Leitner	11,98
05.07.2007	Joh. V KG	44,60
18.12.2007	Q	139,00
		<u>732,60</u>

In den von der Bw. dem UFS vorgelegten Ordinationsfotos sei, außer einer einzigen kleinen Topfpflanze mit grünem Übertopf kein Blumenschmuck erkennbar, sodass die geltend gemachten Zahlungen an das Blumengeschäft R 2006 und 2007 nicht zweifelsfrei dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden könnten. [Anmerkung: Im Vorhalt des UFS wurden zwei Rechnungen der Blumenhandlung R als für Ordination und "Wohnzimmer" angeführt, was auf eine Missinterpretation des handschriftlichen Vermerks auf den vorgelegten Rechnungskopien zurückzuführen ist, die Raumbezeichnung lautet "Wartezimmer".]

4. Ausstattung Warteraum:

Die Bw. habe unter der Bezeichnung "Ausstattung Warteraum" € 1.804,80 (2006) und € 1.072,77 (2007) als Betriebsausgaben geltend gemacht. Davon könnten jedenfalls folgende Ausgaben für Erwachsenenbücher einschließlich Kunstbücher (Maler), Musik und Filme für Erwachsene sowie Rechnungen von Buchhandlungen ohne Angabe des Buchtitels nicht anerkannt werden:

2006		€	€
A&M Versand v. 29.10.2006	Piranesi	10,30	
	Caspar David Friedrich	15,40	
	Van Gogh sämtliche Gemälde	10,00	
	Klimt	10,30	
	Picasso	10,30	
	Monet	10,30	
	Symbolismus	10,30	
	Dali	10,30	
	Hopper	10,30	
	Matisse	10,30	
		<u>107,80</u>	
A & M Versand v. 27.2.2006	Ave Maria 2 CD	8,95	
	Charleys Tante DVD	11,00	

	Jemen Buch	4,95	
	Tiere beobachten darstellen	15,30	
	Visuelles Lexikon 3 Bände	29,95	
	CD-Box Natura	42,00	
			112,15
A & M Versand v. 31.1.2006	Irland - Insel der Romantik	9,95	
	Tier- und Pflanzenführer	9,95	
	Ein Herz und eine Krone DVD	8,95	
	Anna Netrebko Sempre Libra CD	15,95	
	Amerikaner in Paris DVD	9,95	
	Guiseppe Verdi 10 CD	21,00	
	Ein süßer Fratz DVD	8,95	
	Die oberen Zehtausend DVD	9,95	
	Vom Winde verweht	8,95	
			103,60
Media Markt v. 25.2.2006	Opernarien	5,99	
	Ballettmusik	6,99	
	Opern Recital	17,99	
	Master Series	7,99	
	I will survive	3,99	
	Universal Masters Collection	4,99	
	The Album	7,99	
	I will survive	9,99	
	Hoffmanns Erzählungen	11,99	
	Jive Connie	5,99	
	Song Review Greatest Hits	17,99	
	Under my skin	6,99	
	Bolero	17,99	
	Die Fledermaus	15,99	
	Carmen	19,99	
	Barbier von Sevilla	34,99	
	Gedichte von Karel Wojtyla	15,99	
	Krönungsmesse	12,99	
	Caecilienmesse Te Deum	9,99	
	Violinkonzert	5,99	
	Zauberflöte Highlights	17,99	
	Verlobung im Kloster	34,90	
	Mozart Adagio	18,99	
			314,68
Donauland v. 19.1.2006	Monsieur Ibrahim und die Blumen des Koran	10,50	
	Tschaikowsky Adagios	18,99	
	Sinfonien Nr. 5, 7	13,99	
	Requiem	6,99	
	Mozart Kleine Nachtmusik	16,99	
			67,46
Post v. 12.1.2006	CD Neujahrskonzert 2006		16,99
Post v. 12.1.2006	DVD Das legendäre Neujahrskonzert		9,90
Post v. 5.1.2006	CD 250 Jahre Wolfgang Amadeus Mozart		5,99
Y Restseller v. 10.1.2006	Meister der optischen Illusion	9,95	
	Bachmann Liebesgedichte CD	6,95	
	Die Sprache der Blumen	8,70	

			gesamt	25,60
			2006	764,17
2007				
Libro v. 8.12.2007	Josefstadt 9	19,99		
	Boogie	6,99		
				26,98
Libro v. 6.9.2007	Nelly Furtado CD	16,99		
	Elvis Presley	16,99		
				33,98
Buchhandlung K v. 5.7.2007	"Bücher" ohne Titelangabe			30,80
Media Markt v. 9.6.2007	Ö3 Greatest Hits	13,99		
	Love Songs	9,99		
	Samantha	13,99		
	Irish Love Songs	6,99		
	The Luxory Collection	3,99		
	Duracell MN 1500	16,99		
	Duracell MN 1500	16,99		
	Ora OC 15.525 A Prof. CA	89,90		
				172,83
Donauland v. 25.5.2007	Traumdeutung u. Hand.	14,95		
	Dangerously in love	8,99		
	Born in thr USA	8,99		
				32,93
Buchhandlung K v. 26.5.2007	"Bücher" ohne Titelangabe			34,80
Buchhandlung K v. 24.3.2007	"Bücher" ohne Titelangabe			71,40
Hintermayer Bücher v. 16.1.2007	Welt der Heiligen (Wolf/Prestel) inkl. Versandkostenanteil			23,85
			gesamt	
			2007	427,57

Bei den weiters geltend gemachten Ausgaben laut Rechnung Media Markt v. 9.6.2007 für 2x Duracell MN 1500 je € 16,99 und Ora OC 15.525 A Prof. CA € 89,90 werde um ausführliche Angabe ersucht, um welche Wirtschaftsgüter es sich handle, ansonsten ebenfalls keine Anerkennung als Betriebsausgaben erfolgen könne. Weiters würden Ausgaben für die Nascherei Ballisto keine Betriebsausgaben (geltend gemacht als "Ausstattung Warteraum") darstellen.

2006		€	€	
Astro v. 22.2.2006	Balisto			5,56
Astro v. 11.1.2006	Balisto	2,78		
	Balisto	8,34		
	Balisto	2,78		
			13,90	
			19,46	

5. Außergewöhnliche Belastung Kinderbetreuung:

Betreffend außergewöhnliche Belastung Schulgeld und Feriencamp der Kinder 2006 und 2007 werde die Bw. ersucht, Bestätigungen der Schule und des Ferien-Camps vorzulegen, aus denen ersichtlich sei, wie sich die Beträge zusammensetzen würden (insbesondere Tagesheimbetreuung, besondere Aktivitäten, Essen etc.).

Die Bw. gab dazu im **Schreiben vom 10. Dezember 2012** an:

1. Berufskleidung:

Die Bw. legte für 2006 und 2007 je ein Konvolut mit einer Seite des Kontos 5580 lautend auf "Arbeitskleidung" sowie Kopien der Rechnungen vor. Die Ausgaben für Berufskleidung würden zu 70% als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Die Ausbuchung eines pauschalen Privatanteils von 30% werde gemäß von Anweisungen der letzten Betriebsprüfung vorgenommen. Die Berufskleidung der Bw. entspreche keiner typischen Berufskleidung sondern sie trage als Kinderärztin lustige und farbenfrohe Kleidung in der Ordination. Daher seien in den Ausgaben T-Shirts mit Mickey-Mouse- und Winnie-Pooh-Aufdrucken enthalten, die die Bw. nicht in der Freizeit trage. Die Bw. habe Größe 32/34. Die Firma für Berufskleidung Clinic Dress führe die Kleidung erst ab Größe 36, welche der Bw. zu groß und zu lang sei. Die Patienten (Kinder und Jugendliche) müssten in der Ordination die Schuhe ausziehen. Daher gebe es Hausschuhe für Erwachsene und Kinder in der Ordination. Die Bw. halte dazu fest, dass die Kleidung zwar in der Ordination als Berufskleidung getragen werde, aber nicht den "engen Kriterien der Finanzverwaltung" entspreche. Daher seien auch nur 30% der Kosten ausgeschieden worden. Allerdings trage die Bw. T-Shirts mit Mickey-Mouse-Aufdruck nur in der Ordination.

2. Werbeaufwendungen:

"Billa und Eurospar" seien entweder kleine Knabbereien für Eltern und Kinder im Warteraum oder Imbiss, Kaffee und Wasser für die Ordinationshilfen und Eltern der Patienten. Die Trennung der Ausgaben in Personalverpflegung und Werbung lasse sich schwer durchführen, sodass der Gesamtbetrag unter Werbung erfasst worden sei. Hinsichtlich der Herstellung von Räuchermischungen und Kyphi habe die Bw. im Schreiben vom 26. Mai 2011 auch das Rezept zur Herstellung vorgelegt. Die Verwendung des Rotweines habe die Bw. schon im vorhergehenden Antwortschreiben dargestellt und auch das dazugehörige Rezept für die ägyptische Räuchermischung vorgelegt. Die Produkte würden in der Aromatherapie bei Erwachsenen und Kindern angewendet. Auch hier sei die Trennung in Behandlungsmaterial und Demonstrationsmaterial als Werbung schwer durchzuführen. Man sollte daher einen Pauschalbeitrag den Ausgabenarten zuordnen.

3. Dekoration:

Die Aromalampen und Räucherstäbchen würden in der Ordination verwendet. Räucherstäbchen würden zur Ausräucherung der Ordinationsräumlichkeiten dienen und seien auch Bestandteile der Aromatherapie. Die frischen Blumen würden nach drei Tagen gewechselt werden. Die Topfpflanzen könnten jederzeit in der Ordination besichtigt werden und seien auf

einem Foto des Empfanges ersichtlich. Kosten für die Dekoration Wohnzimmer oder privat seien nicht in der Buchhaltung erfasst. Die Oster- und Weihnachtsdekoration würden sich anlässlich der Feste abwechseln. Möglicherweise sei Lametta nachgekauft worden, da die Weihnachtsdekoration bis 7. Jänner verbleibe und nachdekoriert werden müsse. Die Heilsteine seien von der Firma Z bezogen worden. Die Firma lege keine Rechnungen, sodass die Bw. einen Eigenbeleg erstellt habe. Die Kopien der angeforderten Rechnungen würden auf vier Heftern geordnet nach Jahren mit Ausdruck des Kontos beiliegen. Die Belege würden mit dem Konto übereinstimmen, was aus dem Kontoausdruck und der Belegkopie ersichtlich sei. Einzelne Rechnungen seien zusammengefasst und die Summe gebucht worden. Dazu gebe der Tippstreifen auf den Kopien Auskunft. Die Reinigungsmittel beantrage die Bw. unter der Position Reinigung geltend zu machen. Die Fruchttiger würden in der Ordination aufliegen und als Belohnung für die Kinder bei und nach der Behandlung dienen.

4. Ausstattung Warteraum:

Getränke und kleine Knabbereien würden für die Kinder und Eltern im Wartezimmer aufliegen. Kinder würden oft Hunger während der Bioresonanztherapie bekommen. Die Knabbereien würden auch oft als Belohnung und Beschäftigung während der für Kinder doch sehr langen Dauer (bis zu einer halben Stunde pro Behandlung) der Bioresonanztherapie dienen. Hier sei anzuführen, dass mit der Bioresonanztherapie auch Erwachsene behandelt würden. Die Ballisto-Riegel würden als Belohnung für Kinder oder als Knabberei während der Wartezeit dienen. Die elektrische Zahnbürste befinde sich in der Ordination und stehe mit verschiedenen Bürstenköpfen zur Verfügung. Im Warteraum würden sich Spielsachen für die Kinder befinden. Dies sei in Kinderarztordinationen üblich. Die CD-Musik diene als Hintergrundmusik und der Beruhigung während der Therapie. Die DVDs für Kinder und Erwachsene würden ebenfalls für die "Ablenkung der Bioresonanztherapie" gebraucht. Die Duracell-Batterien würden für folgende Dinge benötigt: Otoskop, Taschenlampe für Stromausfall. Bankomat-Kasse, Spielzeug (schnarchender Bär, brummende Plüschtiere, singender Affe, diese Spielzeuge würden als Ablenkung der Kinder bei Impfungen dienen), Spielzeugautos, Spielzeugstaubsauger. Die Erwachsenen-Bücher würden im Wartezimmer aufliegen. Sachbücher für Kräuterheilkunde und Aromatherapie würden dem Selbststudium dienen. Die Rezepte würden zur Herstellung von Badezusatz, Hustenbalsam, Körperöle und Raumspray verwendet.

5. Außergewöhnliche Belastung – Schulgeld und Feriencamp:

Die Bw. habe versucht, nochmals Bestätigungen von den [Privatschule1] zu erhalten und die Ausgaben, die auf dem Bankkonto erfasst seien, auch mit einer Bestätigung nachzuweisen. Diese würden nach Erhalt nachgereicht. Die Ferienbetreuung der [Privatschule] beinhalte jedes Jahr einen anderen Schwerpunkt. So werde der Schwerpunkt in einem Jahr auf Reiten

bzw. im nächsten auf Schwimmen gelegt. Urlaube würden in den Jahren 2006 und 2010 nur an den gesetzlichen Feiertagen gemacht werden. Die Ordinationszeiten seien viermal die Woche [ohne Dienstag] gewesen.

Mo 10:00-15:00 Uhr

Mi 12:00-16:00 Uhr

Do 10:00-13:00 Uhr

Fr ursprünglich 16:00-19:00 Uhr, "dann geändert auf
10:00-14:00 Uhr zusätzlich nach Bedarf und Anmeldung der Patienten"

Die reinen Ordinationszeiten würden bedeuten, dass mindestens eine Stunde vorher und ein bis zwei Stunden nach den Ordinationszeiten die Ordination vorbereitet bzw. zu Ende gebracht werde.

Nachdem die Bw. die im letzten Schreiben vom 10. Dezember 2012 genannten Bestätigungen nicht vorlegte, setzte der Referent des UFS mit **Schreiben vom 25. März 2013** eine letzte Nachfrist von drei Wochen und wies darauf hin, dass auf Grund des zwischenzeitigen sehr umfangreichen Vorhalteverfahrens ein von der steuerlichen Vertreterin mehrfach telefonisch verlangter Erörterungstermin nicht mehr als notwendig erscheine.

Im **Schreiben vom 18. April 2013** gab die Bw. an, es würden Kopien der Zahlungsbelege zu Schulgeld und Feriencamps der Kinder in den Jahren 2006 und 2007 übermittelt. Die Bw. habe versucht, "nochmalige" Bestätigungen von den [Privatschule1] zu erhalten und der steuerlichen Vertretung die Ausgaben, die auf dem Bankkonto erfasst seien, auch mit einer Bestätigung nachzuweisen. Die Schulverwaltung der [Privatschule] habe für die Jahre 2006 und 2007 keine Bestätigungen mehr ausstellen können. Da die Detailbestätigungen für die Folgejahre vorliegen würden, könne der Anteil an Verpflegung in Anlehnung an die Folgejahre geschätzt werden. Überdies habe die Finanzverwaltung hinsichtlich der nachfolgenden Jahre bei der Geltendmachung des Kinderbetreuungsgeldes ihre Rechtsmeinung geändert und auf das Herausrechnen der Verpflegungskosten verzichtet. Diese Rechtsmeinung könnte auch für die vergangenen Jahre 2006 und 2007 angewendet werden. Die Bw. bedauere, dass ein Erörterungstermin und damit eine "Vereinfachung des Verfahrens" nicht erforderlich erscheine und sehe der mündlichen Erörterung in der Berufungsverhandlung entgegen.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. November 2013** wurde seitens der Bw. betreffend Arbeitskleidung auf die bisherigen Ausführungen im Berufungsverfahren verwiesen und ergänzend vorgebracht, dass der Bw. im Hinblick auf die herrschende Rechtsprechung bewusst sei, dass die geltend gemachte Bekleidung steuerlich nicht abzugsfähig sei, mit Ausnahme der typischen "Medizinerbekleidung", die in den Geschäften Grages und Clinic Dress angeschafft worden seien. Die Ordinationshilfe sei ebenfalls mit der Arbeitskleidung ausgestattet worden.

Betreffend Werbung brachte die Bw. vor, die geltend gemachten Naschereien und Snacks würden in erster Linie die Kinder als Belohnung bekommen, die Mütter würden gelegentlich mit Kaffee bewirtet. Seit etwa dem Jahr 2005 habe die Bw. anfangs pro Monat einen Mütterabend veranstaltet, da seien die Mütter etwa mit einem Glas Sekt bewirtet worden. Die Häufigkeit dieser Veranstaltungen habe dann etwas nachgelassen bzw. hätten derartige Mütterabende nur alle 2 bis 3 Monate stattgefunden. Die Bw. stelle auch Hustenbalsam und für Babys Nasensalben, Badeöle und Räucherwerk selbst her. Zur Herstellung von Räucherwerk würde die Bw. etwa Honig, Rosinen und Rotwein brauchen. Die Bw. verweise auch auf das bereits im Berufungsverfahren vorgelegte Rezept zur Herstellung von Kyphi.

Die FA-Vertreterin verwies diesbezüglich auf die bisherigen Schriftstücke des FAes.

Zur Dekoration verwiesen steuerliche Vertreterin und Bw. auf die bisherigen Einwendungen im Berufungsverfahren. In diesen Beträgen seien ua. Räucherstäbchen, Teelichter sowie ätherische Öle der Firmen p und j enthalten. In den geltend gemachten Beträgen seien auch Aufwendungen für Blumen enthalten, die der Jahreszeit entsprechend geändert worden seien. Diese Blumen würden sich sowohl in der Ordination als auch im Eingangsbereich auf der Straße befinden. Vom FA seien auch die in der Ordination aufgestellten Glasengel beanstandet worden. Dazu sei festzuhalten, dass es sich um eine Kinderarztpraxis handle, die sehr bunt und freundlich gestaltet sei. Im Bioresonanzzimmer würden sich DVD-Player befinden, damit die Eltern oder die Kinder während der Behandlung beschäftigt seien.

Die FA-Vertreterin verwies auf die bisherigen Schriftstücke des FAes.

Zur Ausstattung Warteraum gab die Bw. an, sie habe nicht nur normale Zeitschriften aufgelegt, sondern eben auch "gehobene" Lektüre, wie eben Bücher für die Eltern. DVD's würden von den Kindern bzw. Eltern während der mehr als eine halbe Stunde dauernden Bioresonanzbehandlung angeschaut. Die Kinder würden dadurch die Behandlung akzeptieren und auch gern wieder kommen.

Die FA-Vertreterin verwies auf die bisherigen Schriftstücke des FAes.

Zur außergewöhnlichen Belastung (Kinderbetreuungskosten) verwies die steuerliche Vertreterin auf das Schreiben vom 1. November 2013 (dem UFS übersendet einen Tag vor der Berufungsverhandlung mit E-Mail vom 4. November 2013, 9:55 Uhr). Die Tochter [Tochter2] sei bei den [Privatschule1] in eine Montessoriklasse (Volksschule) untergebracht worden. Die Volksschule sei von [Tochter2] beginnend mit 6 Jahren im Jahr 2004 bis 2008 besucht worden. Ab 2009 habe sie eine KMS-Klasse (Kooperative Mittelschule) mit betreutem Lernen und Förderunterricht besucht. In der KMS werde der Unterricht nur von einem Lehrer

abgehalten, es gebe keine Begleitlehrer. Zur Tochter [Tochter1] werde auf die bisherigen Schreiben bzw. vorgelegten Unterlagen hingewiesen.

Die FA-Vertreterin verwies auf die bisherigen Vorbringen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

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

Der Prozentanteil am Umsatz – wie von der Bw. vorgebracht wird – ist für die Beurteilung einer geltend gemachten Ausgabe als Betriebsausgabe nicht relevant.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften ua. nicht abgezogen werden:

Z 1: Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 2 lit. a: 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.

Z 3: Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

▪ Alltagskleidung für eine Kinderärztin 2006 bis 2010:

Der VwGH stellte im Erkenntnis vom 26.4.2007, 2006/14/0036, betreffend einen Facharzt für Innere Medizin fest, dass es sich bei (Zitat:) ""nicht im berufsspezifischen Fachhandel bezogenen Bekleidungsstücken ihrer Art nach ("Hosen, Pullover, Pullunder, Sweart-Shirts, Polo-Hemden, T-Shirts, Westen, Strümpfe und Socken") um solche bürgerlicher Bekleidung handelt, die - auch vor dem Hintergrund des Aufteilungs- und Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 - selbst dann nicht zur steuerlich berücksichtigungsfähigen Arbeitskleidung wird, wenn sie bei der Berufsausübung getragen wird bzw. - etwa aus Gründen des Standesansehens - getragen werden muss und deshalb auch einem erhöhten Verschleiß unterliegt. Es handelt sich dabei geradezu um typische Aufwendungen, welche dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. unterliegen.""

Auch im Fall der Bw. als Kinderärztin ist Alltagskleidung, insbesondere von Modemarken, die nicht im berufsspezifischen Fachbekleidungshandel für Ärzte bzw. medizinisches Personal - in dem es im Übrigen ein weitgefächertes Angebot gibt (vgl. Homepages der Fachgeschäfte A. Grages Medizinerbekleidung und Clinic Dress) - sondern bei Modeketten und örtlichen Boutiquen und Kleiderhäusern eingekauft wurde, nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

In den Jahren 2006 und 2007 setzen sich die Ausgaben für Alltagskleidung wie folgt zusammen:

	2006 €	2007 €
Ausgaben gesamt	7.415,90	5.704,86
davon 70% als Betriebsausgabe lt. Bw. und vom FA nicht anerkannt	5.191,13	3.993,40

Das FA hat davon folgende Belege kopiert (Akt 2007 Seite 80ff):

	€
2006:	
04.11.2006 Delka: Schuhe	95,00
07.12.2006 Jeans & Fashion: 1 T-Shirt, 2 Sweater	79,85
09.12.2006 Modehaus M: 2 Hosen, mit anderer Handschrift ergänz. "weiß"	30,00
14.11.2006	
Modehaus M: T-Shirt Street One, Jersey Zero, 2 Damentücher/Schals	70,35
18.11.2006	
Modehaus M: 2 Paar Damenkniestrümpfe/Socken, 3 Jersey Zero	62,90
25.11.2006 Modehaus M: Strickjacke Street One, Pullover/Sweater Mex	74,95
14.10.2006 Modehaus M: 3 T-Shirt Street One	123,75
21.10.2006 vermutlich Delka: 2 Paar Schuhe	144,90
10.08.2006 Modehaus M: Bluse Zero	46,30
26.08.2006 Vögele: Pullover	14,95
26.08.2006 Deichmann: Elefanten (Schuhe)	39,90
Kassastreifen ohne Angaben	103,39
02.06.2006 Eduscho: Damenweste Micro	12,99
Modehaus M: 2 Paar Stutzen/Socken, 3 Paar Damen	
27.06.2006 Kniestrümpfe/Socken, Damen Schuhe, 3 Jersey Zero, T-Shirt Street One	81,40
11.05.2006 Modehaus M: Jersey Zero, 2 Blusen Zero, handschriftlich ergänzt: "weiß"	67,20
.. .3.2006 Modehaus M: Damen Jeans, handschriftlich ergänzt: "weiß"	26,90
23.03.2006 Modehaus M: 2 Damen Jeans, handschriftlich ergänzt: "weiß"	39,80
02.03.2006 Modehaus M: Konfektion Street One, Jersey Zero, handschriftlich ergänzt: "weiß"	86,35
21.01.2006 Vögele: Jacke, Jeans, handschriftlich ergänzt: "weiß"	32,90
14.01.2006 Huber Factory: 3 Damen Top	29,63
14.01.2006 Vögele: Strumpfwaren: 2 Kinderstrumpfhosen	7,00
19.01.2006 Binaco & Nero: Jacke, 3 Shirt, handschriftlich ergänzt: "weiß"	172,60
26.01.2006 Modehaus M: 4 Jersey Zero	48,10
31.01.2006 Schulbrüder: 1 Pulli, 7 Sticker	21,15
16.01.2006 Modehaus M: Sweatjacke und T-Shirt Street One, Bluse Zero	87,20
	<u>1.599,46</u>
2007:	
24.03.2007 Modehaus M: 3 Jersey Zero, 3 T-Shirt Street One, 2 Accessoires Street One	135,05
25.03.2007 G Syle & Fashion: 2 T-Schirt lang, 1 Weste, 1 Tasche; bei allen	268,85

	Artikeln, auch bei der Tasche, handschriftlich hinzugefügt. "weiß"	
05.05.2007	Clair's Shopping Center Nord: Shion Accessoire	10,00
19.05.2007	Vögele: Shirt	8,29
19.05.2007	Modehaus M: Strick Zero	26,90
05.05.2007	Modehaus M: Jacke Zero	49,90
05.05.2007	Orsay Shopping Center Nord:	19,90
05.05.2007	vermutlich Delka: Schuhe	54,95
05.05.2007	Esprit: 4 Jean Esprit	126,00
05.05.2007	Bianco & Nero: 1 Hose, 1 "unleserlich"	68,30
19.07.2007	Delka: 3 Paar Schuhe	104,85
08.09.2007	Modehaus M: 2 Rock/Kleid Zero, 1 Jersey/Strick Zero, 4 Damenstrumpfhosen	200,60
11.09.2007	Modehaus M: Kleid/Rock Zero	79,90
31.10.2007	Delka: Schuhe	69,95
23.10.2007	vermutlich Delka: Schuhe	89,95
20.10.2007	ohne Geschäftsangabe: 2 Gürtel, 1 Hose	37,85
23.10.2007	Modehaus M: 1 Schal Street One, 1 Jean Street One, 1 Jersey/Strick Street One, 2 Jersey Zero	127,00
		<u>1.478,24</u>

Die restlichen von der Bw. dem UFS mit Schreiben vom 10. Dezember 2012 vorgelegten Rechnungen stammen ebenfalls nicht von Fachgeschäften für ärztliche Bekleidung sondern von allgemeinen Mode- und Schuhgeschäften sowie Modeversandhäusern und beinhalteten ebenfalls Alltagskleidung wie T-Shirts, Jacken, Hosen, Strumpfwaren und Schuhe. Diesbezüglich wird auf die Aufstellung der vom FA in den Folgejahren ebenfalls nicht als Berufsbekleidung anerkannten Kleidungsstücke und Schuhe in Punkt e der vorliegenden Berufungsentcheidung verwiesen:

	2008	2009	2010
	€	€	€
Berufskleidung vom FA nicht anerkannt	1.794,38	2.099,58	1.059,21

Das Vorbringen der Bw., sie trage keine typische Berufsbekleidung für Ärzte sondern als Kinderärztin "lustige und farbenfrohe Kleidung", ändert nichts an dem von der Rechtsprechung (siehe oben VwGH 26.4.2007, 2006/14/0036) festgestellten Aufteilungs- und Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für bürgerliche Kleidung.

Dieselbe Art von Bekleidung wie im vorliegenden Fall ("Hosen, Pullover, Pullunder, Sweat-Shirts, Polo-Hemden, T-Shirts, Westen, Strümpfe und Socken"), nur eben für einen männlichen Arzt, wurde laut dortiger Auflistung vom VwGH im zitierten Erkenntnis als Privatausgaben beurteilt.

Eine von der Bw. vorgebrachte erhöhte Verschmutzung durch die Patienten führt zu keiner anderen Beurteilung, zumal der VwGH, aaO, dazu ausdrücklich feststellte, dass ein (Zitat:) "erhöhter Verschleiß" der in der Ordination getragenen bürgerlichen Alltagskleidung nichts am Abzugsverbot ändert.

Dass ein Teil der Alltagskleidung laut Vorbringen der Bw. mit Mickey-Mouse- und Winnie-Pooh-Motiven bedruckt sein soll (die Bw. gibt nicht an, in welchem Ausmaß an den geltend gemachten Ausgaben Kleidung mit diesen Motiven "enthalten" sein soll; überdies ist zu beachten, dass die Modeketten und Boutiquen, bei denen die Bw. laut den vorgelegten Rechnungen einkaufte, nach der gesicherten Lebenserfahrung keine Kleidung für Erwachsene mit Kindermotiven anbieten), verschafft diesen nicht die Eigenschaft als "Berufskleidung für eine Kinderärztin". Dass die Bw. vorbringt, die Kleidungsstücke "nicht in der Freizeit (zu) trage(n)", ändert ebenfalls nichts an der mangelnden Abzugsfähigkeit von bürgerlicher Bekleidung.

Unerheblich ist das Vorbringen, Fachgeschäfte für ärztliche Berufsbekleidung würden die Kleidergröße der Bw. nicht anbieten, da dies nichts daran ändert, dass es sich bei den von der Bw. geltend gemachten Kosten um Aufwendungen für allgemeine bürgerliche Kleidung handelt, die von jedermann angeschafft wird.

Erschwerend kommt hinzu, dass die Bw. als Betriebsausgaben auch Kleidungsstücke ihrer Kinder geltend macht:

Im Jahr 2006 machte die Bw. ua. Betriebsausgaben für Arbeitskleidung von € 39,90 für 1 Paar "Elefanten"-Schuhe geltend (Rechnung vom 26. August 2006, Akt 2007 Seite 85). Unter dieser Marke werden ausschließlich Kinderschuhe angeboten. Im Haushalt der Bw. leben zwei Töchter, geboren 1994 und 1998, und liegt daher die Annahme nahe, dass es sich dabei um Schuhe einer der Töchter handelt. Auf Bild 401 der von der Bw. an den UFS übermittelten Fotoserie mit Bildern aus der Ordination sind am Fußboden neben einem Vorhang (vermutlich beim Ordinationseingang) ein Haufen billiger Stoffpantoffel zu sehen, die nach der Lebenserfahrung um einen Preis von weniger als € 1,00 pro Paar erhältlich sind. Auf Grund der Höhe des Preises kann jedenfalls ausgeschlossen werden, dass es sich bei dem einen Paar "Elefanten"-Schuhe um € 39,90 um ein Paar Hausschuhe für Patienten handeln könnte.

Auf Grund der Höhe der anderen Schuheinkäufe (zumindest aus den Rechnungen sind keine Kinderschuhe ersichtlich) kann ebenfalls ausgeschlossen werden, dass es sich um Hausschuhe (Pantoffel) handelt.

Auch bei der Ausgabe 2006 von € 21,15 für einen Pulli und sieben Sticker laut Rechnung vom 31. Jänner 2006 der Wirtschaftsbetriebe der Kongregation der [Privatschule] GmbH (Akt 2007 Seite 89) liegt die Annahme nahe, dass es sich um einen Pulli und Sticker für die eigenen Kinder handelt, die damals diese Schule besuchten. Auf Grund der Bezeichnung "1 Pulli", gekauft bei einem Wirtschaftsbetrieb der Schule der eigenen Kinder, kann jedenfalls ausgeschlossen werden, dass es sich um Berufsbekleidung für Ärzte aus einem Fachgeschäft für medizinische Kleidung handelt. Bei den ebenfalls als Betriebsausgabe geltend gemachten

"7 Sticker" (also Aufkleber) handelt es sich nicht einmal um Kleidungsstücke (von der Bw. als "Arbeitskleidung" bezeichnet).

Zum Vorbringen, dass die Ordinationshilfe ebenfalls mit der geltend gemachten Arbeitskleidung ausgestattet worden sei, ist festzuhalten, dass seitens der Bw. keinerlei Angaben gemacht wurden, welche konkreten Einkäufe (Rechnungen) oder welcher ziffernmäßiger Anteil die Ordinationsmitarbeiter betreffen soll. Eine schätzungsweise Ermittlung eines Anteils an den geltend gemachten Bekleidungskosten durch den UFS scheidet mangels Glaubwürdigkeit der Bw. in diesem Zusammenhang aus, die - wie oben ausgeführt - nachweislich ua. Bekleidung und Schuhe ihrer Kinder als Betriebsausgaben geltend machte. Auch die Vorgehensweise, einen Betrag an Kleidungskäufen insgesamt anzugeben und davon einen "betrieblichen Anteil" von 70% zu schätzen (zum Aufteilungsverbot bei bürgerlicher Kleidung siehe wiederum VwGH 26.4.2007, 2006/14/0036), anstatt von Beginn die Betriebsausgaben in zutreffender Höhe anzugeben, führt ebenso zu einer mangelnden Glaubwürdigkeit im Vorbringen der steuerlich vertretenen Bw. (zumindest der tätig gewordenen Steuerberaterin müsste das Aufteilungsverbot für bürgerliche Kleidung bekannt sein).

Von den als Arbeitskleidung geltend gemachten Aufwendungen können daher nur solche Kleidungsstücke anerkannt werden, die von der Bw. bei Fachgeschäften für Arztbekleidung angeschafft wurden:

Betriebsausgaben Arbeitskleidung lt. UFS:	2008	2010
	€	€
A. Grages Medizinerbekleidung	21,43	
Clinic Dress		310,20

▪ **"Werbung" 2006 und 2007 (Speisen und Getränke laut Supermarktrechnungen):**

Die Bw. machte € 3.880,00 (2006) und € 3.720,00 (2007) als "Werbung" geltend und reduzierte – nachdem das FA sämtliche Ausgaben als privat nicht anerkannte - die geltend gemachten Beträge in der Berufung zuerst auf die Hälfte (nach Abzug eines "Eigenverbrauchs") und danach im Vorlageantrag auf ein Drittel. Als Beweis für diese Ausgaben legte die Bw. dem FA einen Stoß von Supermarktrechnungen von Eurospar und Billa aus dem Jahr 2007 ohne gesonderte Aufstellung vor, auf denen einzelne Artikel mit Farbstift markiert sind. Es handelt sich dabei um Lebens- und Genussmittel wie Schokoladen, Dinkel-Augen, Mohn- und Nusskipfel, Maxi King, Müsliriegel, Schulmäuse, Messino-Kekse, Eiskaffee, Getränke von Carpe Diem, Actimel, Kupferberg-Sekt, Rotweine, wie Säfte, Mineralwasser, Kaffee und Milch.

Als "Werbung" (unter dieser ausdrücklichen Bezeichnung machte die in jedem Stadium des Verfahrens steuerlich vertretene Bw. die berufsgegenständlichen Speisen und Getränke

aus Supermarkteinkäufen geltend) kann gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 die Hälfte der Ausgaben für Bewirtung von Geschäftsfreunden als Betriebsausgabe abgesetzt werden, wenn die Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der "Werbung" dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt ("Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben"). "Der Werbung dienen" bedeutet, im Rahmen einer Produkt- und Leistungsinformation, also im Wesentlichen anlässlich einer Leistungsschau nach einem zuvor erstellten betriebswirtschaftlichen Konzept (vgl. Jakom/Baldauf EStG § 20 Rz 69 und 71). Als Geschäftsfreunde iZm Bewirtungsaufwand iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Personen zu verstehen, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird (Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 12. GL § 20 Anm 56).

Im vorliegenden Fall bringt die Bw. hingegen vor, die Speisen und Getränke sollen den Patienten (Kindern) und ihren Begleitpersonen als "Erfrischungen zur Überbrückung der Wartezeit oder während der Behandlung" angeboten worden seien und fällt damit dieses Vorbringen nicht unter den Begriff der Bewirtung als "Werbung" iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Dem Vorbringen der Bw. im Vorlageantrag vom 13. Jänner 2009, das Anbieten von "Sonderleistungen" soll den Wettbewerbsnachteil gegenüber Kassenpraxen verringern und eine Entscheidung zum Wahlarzt positiv beeinflussen, ist entgegenzuhalten, dass für potentielle Patienten nicht eine kostenlose Verabreichung von Lebensmitteln und Getränken sondern das medizinische Fachkönnen der Bw. maßgeblich ist. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind sowohl Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden als auch kleinere Sachgeschenke, die auf Grund der beruflichen Beziehung an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde gegeben werden, steuerlich nicht abzugsfähig, mögen sie auch den Beruf des Geschenkgebers oder seine Tätigkeit fördern und im betrieblichen Interesse gelegen sein (siehe zusammenfassend VwGH 23.6.1993, 92/15/0098, betreffend einen Sachverständigen, der Geschenke an Gerichtbedienstete vergab).

Das von der Bw. in der Berufungsverhandlung erstattete Vorbringen, sie habe seit dem Jahr 2005 anfangs pro Monat einen Mütterabend mit Bewirtung mit einem Glas Sekt veranstaltet und die Häufigkeit "habe dann etwas nachgelassen" mit Mütterabenden nur alle 2 bis 3 Monate, enthält keine verwertbaren Aussagen für den berufsgegenständlichen Zeitraum. Abzugsfähig zur Hälfte wären überdies nur Informationsveranstaltungen iSd Erkenntnisses VwGH 26.9.2000, 98/13/0092 (§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen Veranlassung, konkrete Leistungsinformation über Produktpalette der Kinderarztordination), wozu die Bw. jedoch keinerlei Angaben machte.

Die Bw. gab im Schreiben an den UFS vom 10. Dezember 2012 an, "Urlaube seien nur an den gesetzlichen Feiertagen" gemacht worden und die Ordination sei Montag, Mittwoch, Donnerstag und Freitag geöffnet gewesen. Unter der daraus folgenden Annahme von 49 Wochen (ohne Weihnachten und Ostern) pro Jahr mit je 4 Arbeitstagen (nach den Angaben der Bw. überdies nur am Montag einschließlich Vorbereitung und Abschlussarbeiten höchstens 8 Stunden täglich, an den anderen Tagen mit kürzerer Arbeitszeit) errechnen sich höchstens 196 Arbeitstage jährlich. Bei als Betriebsausgaben geltend gemachten Kosten für Speisen und Getränke von € 3.880,00 (2006) und € 3.720,00 (2007) errechnet sich daher ein Aufwand pro Arbeitstag von € 19,80 (2006) und € 18,98 (2007) und sind diese Beträge weit zu hoch, um als glaubwürdiger Aufwand einer Kinderärztin für gelegentliche Erfrischungen der Patienten und Begleitpersonen anerkannt werden zu können.

Dieser Glaubwürdigkeitsprüfung kann die Bw. nicht dadurch entgehen, indem sie erst im Rechtsmittelverfahren und nach mehrfachen massiven Zweifel der Abgabenbehörden die geltend gemachten hohen Beträge für Lebensmittel und Getränke – also Güter, die sich in erster Linie für die private Lebensführung eignen - zweimal um angebliche "Privatanteile" verringert.

Weiters ist in Erwägung zu ziehen, dass nach der gesicherten Lebenserfahrung Genussmittel wie Schokoladen, Dinkel-Augen, Mohn- und Nusskipfel, Maxi King, Müsliriegel, Schulmäuse, Messino-Kekse, Eiskaffee, Getränke von Carpe Diem, Actimel, Kupferberg-Sekt und Rotweine in einer Kinderarztpraxis üblicherweise nicht an Patienten und Begleitpersonen als Erfrischungen zur Überbrückung der Warte- oder Behandlungszeit verabreicht werden.

Aus den von der Bw. vorgelegten Ordinationsfotos ist nicht ersichtlich, dass die eben genannten und von der Bw. geltend gemachten Speisen und Getränke den Patienten und Begleitpersonen tatsächlich angeboten worden wären [auf den Fotos sind nur – worauf das FA bereits zutreffend hinwies - offensichtlich von den Erzeugerfirmen zu Werbezwecken zur Verfügung gestellte kostenlose Probemuster für Kleinkindernahrung (zB Hipp und Beba), zu erkennen, Foto Nr. 386f und 393).

Da nach der gesicherten Lebenserfahrung in Kinderarztpraxen generell keine Speisen und Getränke kostenlos verabreicht werden, kann im vorliegenden Fall in einer für die Bw. entgegenkommenden Sachverhaltsbeurteilung bestenfalls das gelegentliche Anbieten von alkoholfreien Getränken wie Mineralwasser, Säften oder Kaffee (für die Eltern) im Wartezimmer und gelegentliche Belohnungen der Kinder (Patienten) in einem einfachen Umfang als glaubwürdig angesehen werden (dafür sprechen die zwei Mineralwasserflachen auf Foto Nr. 393), wobei dieser Aufwand im Schätzungswege (§ 184 BAO) höchstens mit € 300,00 pro Jahr angesetzt

werden kann. In dieser einfachen Art der gelegentlichen Erfrischungen zur Überbrückung von Warte- und Behandlungszeit und gelegentliche Belohnungen der Kinder ist eine Repräsentationskomponente bereits mitberechnet, sodass die jährlich € 300,00 im vollen Umfang als Betriebsausgaben angesehen werden können.

Die Bw. machte in den Steuerklärungen Alkoholika wie Kupferberg-Sekt und Rotweine als Bewirtungsaufwand ("Werbung" iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) geltend. Das erst nach massivem Einwand des UFS, dass alkoholische Getränke nicht zur Bewirtung an Patienten einer Kinderärztin verabreicht werden, erstattete Vorbringen, mit den Alkoholika wären Medizin bzw. Behandlungsmittel wie Bachblütentropfen oder Kyphi hergestellt worden, entbehrt hingegen jeder Glaubwürdigkeit, da die Bw. bereits während der Einbringung der Erklärungen von einer Steuerberatungsgesellschaft vertreten war und letzterer, da steuerlich erfahren, der Unterschied einer Betriebsausgabe als Werbung (Bewirtung) oder Behandlungsmaterial [laut Einnahmen-Ausgaberechnung wurden ohne Alkoholika immerhin Behandlungsmaterial von € 14.510,90 (2006) und € 11.268,23 (2007) geltend gemacht] bekannt gewesen sein musste.

Betriebsausgaben lt. UFS:	2006	2007
	€	€
Erfrischungen für Patienten u. Begleitpersonen, Belohnungen Kinder	300,00	300,00

▪ **Dekoration € 764,78 (2006) und € 732,60 (2007):**

Die Bw. machte obige Beträge als Betriebsausgabe "Dekoration" geltend. Im Vorhalt vom 25. Oktober 2012 sind die einzelnen Teilbeträge angeführt:

Wie bereits im genannten Vorhalt detailliert angegeben, stellen Bürsten und Haarscheren (€ 16,95 und 15,95) keine Betriebsausgaben für eine Kinderärztin dar (auch nicht als geltend gemachte "Dekoration", sondern sind nicht abzugsfähige Privatausgaben (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Gleiches gilt für Lametta (€ 3,75), das laut Rechnung DM-Drogeriemarkt am 23. Dezember 2006, somit erst einen Tag vor dem Weihnachtsfest angeschafft wurde und ist es daher wegen der späten Anschaffung auch unglaubwürdig, dass das Lametta für eine Weihnachtsdekoration der Ordination oder zur – wie die Bw. vorbringt – "Erneuerung der Dekoration nach dem Weihnachtsfest" verwendet worden wäre. Die Putzmittel Meister Proper und Emsal (€ 1,47 und € 5,95) stellen ebenfalls keine Dekoration dar und hätten bei einer Anschaffung für den Ordinationsbetrieb von der durch eine Steuerberatungsgesellschaft, welche auch die Abgabenerklärung erstellte, vertretene Bw. als Reinigung (Position 7260 der Einnahmen-Ausgabenrechnung) erfasst werden müssen. Auf Grund des von der Bw. gesetzten Sachverhaltes der Geltendmachung von Putzmittel, die sich nach ihrer Beschaffenheit gleichermaßen für den privaten Haushalt eignen, als "Dekoration" wurde einer erforderlichen Trennung zwischen Betriebsausgaben und Anschaffung für den privaten Haushalt nicht

entsprochen und sind daher diese Ausgaben (zusammen € 6,97) in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) ebenfalls als Privatausgabe (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) zu beurteilen. Die Nascherei Fruchtiger € 1,17 ist keine Dekoration sondern als Nascherei eine Privatausgabe; ein Bewirtungsaufwand kann aus den oben unter "Werbung" angeführten Gründen auch hier nicht angenommen werden. Damit stellen sämtliche laut Rechnung DM-Markt vom 23. Dezember 2006 gekauften und von der Bw. als "Dekoration" geltend gemachten Waren (gesamt € 45,20) keine Betriebsausgaben dar.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. März 2010 schränkte die Bw. den Betrag an als Betriebsausgaben geltend gemachter Dekoration auf 70% ein.

Blumendekoration der Ordination und des Wartezimmers (Rechnungen der Firma R, auf der Rechnung vom 7. April 2007 sind ausdrücklich "Ordination" und der Namen der Bw. angegeben) können in dem von der Bw. geltend gemachten Umfang als betrieblich veranlasst angesehen werden.

Rechnungen R:	€	
11.04.2006	95,50	laut Bw. 70%
05.12.2006	52,90	€
	<u>148,40</u>	103,88
07.04.2007	38,00	
28.04.2007	52,90	
	<u>90,90</u>	63,63

Ausgaben für Teelichter (20 Kartons), Räucherstäbchen geringwertiges Dekorationsmaterial und Spielzeug (unter der Annahme, dass dieses für Patienten im Wartezimmer aufliegt) sowie "Heilsteine" (geschliffene Steine in Form von Kugeln, Delfinen, Kristallen etc; die Bw. gab den Namen des Unternehmens an, bei dem diese angeschafft wurden) können für eine Kinderärztin, die sich auch mit Aromatherapie (Einsatz der Teelichter) beschäftigt, ebenfalls in dem von der Bw. geltend gemachten Umfang als Betriebsausgaben anerkannt werden. Auf den von der Bw. im Jahr 2010 vorgelegten Ordinationsfotos sind zumindest vergleichbare Wirtschaftsgüter abgebildet.

Dekoration:	2006	2007
	€	€
geltend gemacht	764,78	732,60
DM-Rechnung 23.12.2006	-45,20	
	<u>719,58</u>	<u>732,60</u>
Betriebsausgaben lt. UFS (70% lt. Bw.)	503,71	512,82
lt. FA:		
30% von € 764,78	229,43	
30% von € 732,60		219,78
Differenz	<u>274,27</u>	<u>293,04</u>

- **Ausstattung Warteraum € 1.804,80 (2006) und € 1.072,77 (2007):**

Die Bw. machte obige Beträge als Betriebsausgabe "Ausstattung Warteraum" geltend.

Die im Vorhalt vom 25. Oktober 2012 einzeln mit Titel und Preis angeführten Bücher, CD's und DVD's (siehe oben; auf die im genannten Vorhalt getroffenen Feststellungen wird ausdrücklich verwiesen) stellen keine Betriebsausgaben einer Kinderärztin dar sondern handelt es sich ohne Zweifel um Anschaffungen für den privaten Haushalt, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Unglaublich ist, dass Musik und Filme mit (laut Tatsachenfeststellungen des UFS im Vorhalt vom 25. Oktober 2012) sich ausschließlich an Erwachsene richtenden Inhalten den Kindern (Patienten) während der Wartezeit oder der Behandlung vorgespielt worden wären. Ein Vorspielen von Spielfilm-DVD's an die erwachsenen Begleitpersonen ist für eine Kinderarztordination als absolut unglaublich zu beurteilen. Unglaublich ist auch, dass die im Vorhalt festgestellte Musik und die Filme in einer Kinderarztpraxis erwachsenen Personen während einer Bioresonanztherapie vorgeführt würden. Bei den im Vorhalt festgestellten Buchtiteln fehlt ein unzweifelhafter und ausreichender Bezug zur Tätigkeit einer Kinderärztin. Insbesondere die Buchtitel zu Malerei und Malern sind im privaten Interesse der Bw. begründet und daher nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind auch die im Vorhalt festgestellten Rechnungen ohne Angabe von Buchtiteln.

Bücher, die Familien- und Partnerschaftsprobleme behandeln, sowie geltend gemachte Kinderbücher sowie CD's und DVD's mit Kinderthemen (obwohl die beiden im Haushalt der Bw. lebenden Töchter mit damals 9 und 15 Jahren auf Grund des Alters durchaus als Konsumentinnen letzterer in Betracht kommen könnten) und vereinzelte Computerspiele (auf Ordinationsfoto Nr. 383 ist eine Spielkonsole erkennbar) werden unter der Sachverhaltsannahme, dass diese ausschließlich in der Ordination für Kinder und Erwachsene Begleitpersonen tatsächlich aufliegen, als Betriebsausgaben einer Kinderärztin anerkannt. Das gleiche gilt für das ebenfalls als Ausstattung Warteraum geltend gemachte Spielzeug. Bücher über Kräuterheilkunde und Aromatherapie können als Fachliteratur der Kinderärztin angesehen werden. Die Duracell-Batterien für ua. medizinische Geräte laut Rechnung Media Markt vom 9. Juni 2007 (2 x € 16,99) stellen Betriebsausgaben dar.

Die laut zwei Rechnungen der Kette Astro von der Bw. als "Ausstattung Warteraum" geltend gemachten Balistoriegel von gesamt € 19,46 im Jahr 2006 stellen aus den vom UFS unter der Überschrift "Werbeaufwand" (Bewirtung) dargelegten Gründen keine Betriebsausgabe dar.

Die im Jahr 2006 geltend gemachte elektrische Zahnbürste 15.525 um € 89,90 stellt, auch wenn diese – wie vorgebracht wird - in der Kinderarztordination "mit verschiedenen Bürstenköpfen aufbewahrt" werde, auf Grund ihrer Wesensart unzweifelhaft eine nichtabzugsfähige Privatausgabe gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar. Unglaublich ist, dass eine elektrische

Zahnbürste in einer Kinderarztordination den Patienten oder deren Eltern zum Gebrauch angeboten worden wäre.

Folgende Ausgaben sind daher in Summe aus den genannten Gründen für die im Vorhalt vom 25. Oktober 2012 angeführten Bücher, CD's und DVD's, (Titelliste), die elektrische Zahnbürste (€ 89,90 enthalten in der Summe für 2007) und Balistoriegel nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig:

Ausstattung Warteraum:	2006	2007
	€	€
lt. Bw.	1.804,80	1.072,77
Summe lt. Liste Vorhalt v. 25.10.2012	-764,17	-427,57
Duracell-Batterien		16,99
Duracell-Batterien		16,99
Balistoriegel	-19,46	
Betriebsausgaben lt. UFS	1.021,17	679,18
lt. FA:		
30% von € 1.804,80	541,44	
30% von € 1.072,77		321,83
Differenz	479,73	357,35

▪ **Freibetrag für investierte Gewinne 2007, 2008 und 2009, Gewinnfreibetrag 2010:**

Die Bw. machte folgende Freibeträge gemäß § 10 EStG 1988 (in der jeweils geltenden Fassung) geltend:

	2007	2008	2009	2010
	€	€	€	€
Freibetrag f. investierte Gewinne vom FA maximal erhöht	2.241,56	305,46	1.911,00	
Grundfreibetrag	2.505,74			2.206,70

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 idgF konnten in den Jahren 2007 bis 2009 ein mit 10% des Gewinnes begrenzter Freibetrag für investierte Gewinne, geltend gemacht werden, wenn im selben Jahr um diesen Betrag bestimmte in Abs. 3 angeführte Wirtschaftsgüter oder Wertpapiere angeschafft bzw. hergestellt wurden. Für das weiters berufsgegenständliche Jahr 2010 Jahr konnte ein Grundfreibetrag von ua. 13% des Gewinnes geltend gemacht werden, für den keine Investitionen in bestimmte Wirtschaftsgüter oder Wertpapiere erforderlich waren (§ 10 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 idgF):

	2007	2008	2009	2010
	€	€	€	€
Freibetrag f. investierte Gewinne f. Wirtschaftsgüter vom FA maximal erhöht	2.241,56	305,46	1.911,00	
Freibetrag f. investierte Gewinne f. Wertpapiere	2.504,74			
Grundfreibetrag (ohne Investitionen)		2.805,83		2.206,70

Der Freibetrag für das Jahr 2007 wurde bereits vom FA auf den Höchstbetrag für die angeschafften Wirtschaftsgüter angepasst. 2008 und 2009 waren vom UFS keine Anpassungen vorzunehmen, da das Höchstausmaß laut den von der Bw. angeschafften Wirtschaftsgütern und Wertpapieren bereits in den Erklärungen ausgeschöpft war. 2010 machte die Bw. nach der für dieses Jahr geltenden Rechtslage den Grundfreibetrag ohne Investition in begünstigte Wirtschaftsgüter (§ 10 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 idGF) geltend, welcher vom UFS auf Grund Gewinnerhöhung laut vorliegender Berufungsentscheidung ebenfalls zu erhöhen war (in der Erklärung war dieser mit 13% des damaligen Gewinnes begrenzt).

	2006 €	2007 €	2008 €	2009 €	2010 €
Einkünfte sA laut FA	47.894,26	29.308,04	29.796,03	31.666,55	15.827,13
Arbeitskleidung lt. UFS			-21,43		-310,20
Erfrischungen f. Patienten u. Begleitpersonen lt. UFS	-300,00	-300,00			
Differenz Dekoration	-274,27	-293,04			
Differenz Ausstattung Warteraum	-479,73	-357,35			
Korr. Grundfreibetrag § 10 lt. FA					2.206,70
					17.723,63
Grundfreibetrag § 10 mit 13% des Gewinnes					-2.304,07
Einkünfte sA lt. UFS	46.840,26	28.357,65	29.774,60	31.666,55	15.419,56

▪ **Außergewöhnliche Belastung Kinderbetreuung:**

Die Bw. macht zunächst – siehe spätere E-Mail vom 4. November 2013, weiter unten – folgende berufungsgegenständlichen außergewöhnlichen Belastungen geltend:

Bezeichnung lt. Bw.:	2006 €	2007 €	2008 €	2009 €	2010 €
Schulgeld	4.376,00	4.028,00	7.648,00	7.656,00	6.161,70
Schulgeld	3.282,00	3.352,00			
private Ferien camps	805,00	1.103,00			
	8.463,00	8.483,00	7.648,00	7.656,00	6.161,70

Die Bw. machte in der Einkommensteuererklärung 2009 € 7.656,00 als außergewöhnliche Belastung geltend, der über Vorhalt des FAes vorgelegte Rechenstreifen weist als Summe der einzelnen Zahlungen demgegenüber nur € 7.615,00 aus (Akt 2009 Seite 10ff).

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 können außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn sie

- außergewöhnlich sind,
- zwangsweise erwachsen und
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Alle drei Voraussetzungen müssen gehäuft vorliegen, fehlt nur eine der Voraussetzungen, liegt eine steuerliche außergewöhnliche Belastung nicht vor. Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie den in § 34 Abs. 4 EStG 1988 geregelten Selbstbehalt übersteigt.

In Erlässen geäußerte Rechtsansichten des BMF sind mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt nicht verbindlich.

Die Bw. macht für die Jahre 2006 bis 2010 für ihre zwei bei ihr wohnenden Töchter [Tochter1] und [Tochter2] Ausgaben für Beaufsichtigung und Betreuung während der Arbeitszeit geltend.

	2006	2007	2008	2009	2010
[Tochter1], geb. ...1994	12 Jahre	13 Jahre	14 Jahre	15 Jahre	16 Jahre
[Tochter2], geb.1998	8 Jahre	9 Jahre	10 Jahre	11 Jahre	12 Jahre

Vorgebracht wird, dass die Bw. als Alleinerzieherin zum Verdienen des Unterhaltes berufstätig sein müsse, deshalb nicht auf die Kinder aufpassen könne und daraus Ausgaben für Kinderbetreuung als außergewöhnliche Belastungen anfallen würden.

Vor Inkrafttreten des Abs. 9 von § 34 EStG 1988 (anzuwenden ab 1.1.2009) stellt die Beaufsichtigung eines Kindes in der Regel keine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, 11. Auflage (1.7.2007), § 34 Tz 78, Stichwort Kindergarten; Ausnahmen siehe weiter unten). Gemäß der ab Veranlagung für das Jahr 2009 geltenden Bestimmung des § 34 Abs. 9 EStG 1988 stellen Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens € 2.300,00 pro Kind und Kalenderjahr ausdrücklich eine außergewöhnliche Belastung dar, wobei ua. die Z 2 als Tatbestandsvoraussetzung allgemein ein Höchstalter des Kindes (der Kinder) von zehn Jahren ("das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr noch nicht vollendet") bzw. im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 FLAG von 16 Jahren vorsieht. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Die beiden im Haushalt der Bw. lebenden Töchter waren im Jahr 2009 bereits 15 bzw. 16 und 11 bzw. 12 Jahre alt.

In dem in einer **E-Mail vom 4. November 2013, 09:55 Uhr**, beigefügten Schreiben, datiert "01.11.2013", brachte die Bw. vor, für die jüngere Tochter [Tochter2] sei im gesamten Zeitraum erhöhte Familienbeihilfe bezogen worden. Es sei kein Pflegegeld bezogen worden. Damit ändere sich die Absetzbarkeit der Schul- und Tagesheimkosten. Außerdem stehe pro Jahr der Pauschalbetrag von € 262,00 pro Monat, € 3.144,00 pro Jahr zu. Zusätzlich zum Pauschalbetrag würden folgende Kosten in die außergewöhnliche Belastung fallen. Für die Jahre 2006 bis 2008 seien die Kosten für Schulgeld, Feriencamps, Tagesheim mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	€	€	€	€	€	€
Tagesheim		972,00	978,00	978,00	960,00	984,00
Schulgeld	3.282,00	2.300,00	2.300,00	1.728,00	2.202,00	2.240,00
Feriencamps	885,00	859,99	859,99	859,99		
Verpflegung					1.164,00	1.224,00

[Anmerkung UFS: Das Jahr 2011 ist nicht berufsgegenständlich.] Laut Bw. würden ab dem Jahr 2009 zusätzlich zum Pauschale die Kinderbetreuungskosten (bei erhöhter Familienbeihilfe bis zum 16. Lebensjahr zustehen. Die Verpflegungskosten seien als Kinderbetreuungskosten "anerkannt", damit würden die Kinderbetreuungskosten den maximal anzuerkennenden Betrag von € 2.300,00 übersteigen, sodass dieser ohne Selbstbehalt anzusetzen sei.

Dazu ist seitens des UFS festzustellen: § 8 Abs. 4 FLAG sieht eine erhöhte Familienbeihilfe im Falle einer erheblichen Behinderung vor. Der einschlägigen Datenbank der Finanzverwaltung ist zu entnehmen, dass die Bw. von September 2001 bis Juni 2012 – somit auch für den Berufszeitraum 2006 bis 2010 - für ihre Tochter [Tochter2] eine solche erhöhte Familienbeihilfe bezogen hat.

Die Aufwendungen für Kinderbetreuung können bis 2008 nach den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 dann geltend gemacht werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine anzuerkennende außergewöhnliche Belastung vorliegen; das ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Steuerpflichtige Alleinerzieherin ist und einer Berufstätigkeit nachgehen muss, weil sie für sich keine bzw. nicht ausreichende Unterhaltsleistung erhält und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung besteht (vgl. UFS 27.8.2008, RV/1872-W/08).

Laut VwGH 16.12.2003, 2003/15/0021 (alleinerziehende Rechtsanwältin), und VwGH 24.2.2000, 96/15/0197 (alleinerziehende Ärztin), kann die Beschäftigung einer Haushaltshilfe – die Ausführungen sind auch auf vergleichbare Kosten der Kinderbetreuung anzuwenden – (nur) ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände eine Belastung nach sich ziehen, die für eine Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 in Betracht kommen. Insbesondere sind jedoch Aufwendungen für eine [Kinderbetreuung] kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen in der Regel die [In-

anspruchnahme einer Kinderbetreuung] nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob eine Einkommens- oder Vermögenssituation vorliegt, bei der die [Inanspruchnahme einer Kinderbetreuung] ohnehin üblich ist. Im Erkenntnis vom 24.2.2000, 96/15/0197, ist der VwGH von einem im Jahr 1992 bezogenen Nettoeinkommen einer alleinerziehenden Mutter von ca. S 700.000,00 (€ 50.870,98) ausgegangen. Bei Ermittlung des Nettoeinkommens wurden dabei nicht nur die Beträge an Familienbeihilfe, sondern auch die Alimente für die betreffenden Kinder berücksichtigt, ist es doch nicht ausgeschlossen, Betreuungskosten für die Kinder (zum Teil) aus den für die Kinder bezogenen Unterhaltsbeträgen abzudecken. Der VwGH hat es im zitierten Erkenntnis nicht als rechtswidrig angesehen, dass die Abgabenbehörde beim beschriebenen Nettoeinkommen die Beschäftigung einer Haushaltshilfe – dies gilt auch für Kinderbetreuung - nicht als außergewöhnlich angesehen hat. Im Erkenntnis vom 16.12.2003, 2003/15/0021, trifft der VwGH zwar keine Aussage, bei welchem zur Verfügung stehenden Nettoeinkommen (bei welcher "Einkommensgrenze") eine Kinderbetreuung eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde (wobei laut VwGH, aaO, der Betrag jeweils bezogen auf das konkrete Jahr inflationsangepasst zu valorisieren sein wird), führt jedoch aus, dass die Betreuung von unmündigen Kindern [§ 21 Abs. 2 ABGB: unter 14 Jahren] einer alleinerziehenden Mutter als Anwendungsfall des § 34 EStG 1988 in Erwägung zu ziehen und dabei zu begründen ist, inwieweit die Inanspruchnahme der Kinderbetreuung im Hinblick auf die konkreten Einkommensverhältnisse zur Gänze im Bereich der normalen Lebensführung gelegen und daher außergewöhnlich ist oder nicht.

Im vorliegenden Fall ging das FA bereits selbst davon aus, dass das der Bw. jeweils zur Verfügung stehende Einkommen samt Kinderbeihilfe die grundsätzliche Annahme von Kosten für Kinderbeaufsichtigung – vorbehaltlich, dass es sich tatsächlich um aus der eigenen Berufstätigkeit resultierende Kinderbeaufsichtigung und nicht um andere, jeden Steuerpflichtigen treffende Aufwendungen handelt, und vorbehaltlich des Selbstbehaltes - als außergewöhnliche Belastung begründen kann.

Abzugsfähig als außergewöhnliche Belastung sind nur die Kosten der Kinderbeaufsichtigung (Tagesheimbetreuung) während der Arbeitszeit der alleinerziehenden Bw., wobei Kosten für in der Schule verabreichtes Essen keine außergewöhnliche Belastung darstellen, da die normale Nahrungsaufnahme (außerhalb einer aus Gesundheitsgründen notwendigen Diätverpflegung, was im vorliegenden Fall jedoch nicht vorgebracht wurde) die Gesamtheit der Bevölkerung trifft und daher nicht außergewöhnlich ist (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Einer anderslautenden Erlassmeinung kommt keine rechtliche Verbindlichkeit zu. Eine Befassung mit einer Haushaltersparnis, wie in einigen UFS-Entscheidungen, war im vorliegenden Fall nicht ange-

bracht, da der Essensanteil in den Belegen genannt oder schätzungsweise herausgerechnet werden konnte.

Nach den Angaben der Bw. im Schreiben vom 10. Dezember 2012 gab es am Dienstag keine Ordinationszeiten und war daher die Bw. nur an vier der fünf Wochentage berufstätig. Am ordinationsfreien Dienstag war die Bw. somit nicht aus Berufsgründen an der Kinderaufsicht gehindert und ist an diesem Tag diesbezüglich keine außergewöhnliche Belastung entstanden. Die Bw. legte folgende Bestätigungen der Schule (Akt 2009 Seite 20f und 26f, Akt 2010 Seite 7) vor, in denen eine Tagebetreuung ausgewiesen ist:

Betreuung Tagesheim Schule:	2008	2009	2010
	€	€	€
[Tochter1]	896,00	552,00	
[Tochter2]	972,00	978,00	960,00
	<u>1.868,00</u>	<u>1.530,00</u>	<u>960,00</u>
:5x4 (Ausscheiden jeweils des Dienstages, da ordinationsfrei) anerkannt	1.494,40	1.224,00	768,00

Nicht abzugsfähig ist hingegen geltend gemachtes Schulgeld für den reinen Unterricht, da die Bw. nicht vorbrachte, dass für ihre beiden Töchter die Voraussetzungen für eine auswertige Berufsausbildung (§ 34 Abs. 8 EStG 1988) vorliegen würden. Betreffend des in der mündlichen Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringens, die Tochter Alina habe in der Volksschule 2004 bis 2008 eine Montessoriklasse besucht, ist festzustellen, dass in Montessorischulen zwar gegenüber Regelschulen differenzierte Lehrmethoden zur Anwendung gelangen, diese jedoch gegenüber allen Schülern, also auch nichtbehinderten, angewendet werden und daher allfälliges Schulgeld keine außergewöhnliche Belastung darstellt, weil diese Kosten allen Eltern von Montessorischülern (behinderte und nicht behinderte Schüler) erwachsen. Dasselbe gilt für die Kooperative Mittelschule (KMS) zumal nach den Angaben der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung insbesondere kein Begleitlehrer, etwa zur besonderen auf eine Behinderung ausgerichtete Betreuung der Tochter [Tochter2], abgestellt wurde.

Für die Jahre 2006 und 2007 legte die Bw. keine Schulbestätigungen vor, sodass die diesbezüglichen Tagesheimkosten – auch dem Vorschlag der Bw. folgend – an Hand der Gegebenheiten der Jahre 2008 bis 2010 gemäß § 184 BAO ermittelt werden, wobei zu Gunsten der Bw. der höchste Betrag des Jahres 2008 aufgerundet angesetzt wird.

	2006	2007
	€	€
Tagesheim geschätzt für beide Töchter	1.500,00	1.500,00

Betreffend die ältere Tochter [Tochter1] legte die Bw. für 2008, 2009 und 2010 Schulgeldbestätigungen der X-Schule (WK) vor (Akt 2009 Seite 25, Akt 2010 Seite 8).

Diesbezügliche Kosten sind nicht anzuerkennen, da aus den Bestätigungen nicht ersichtlich ist, ob es überhaupt eine Nachmittagsbetreuung gab und überdies die – nicht behinderte -

Tochter in diesen Jahren bereits älter als 15 Jahre war und daher eine als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigende Kinderbetreuung nicht mehr gegeben ist.

Nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind auch jene Kosten, die über die reine Kinderbeaufsichtigung hinausgehen. Die Bw. machte auch Ausgaben für Ferien- und Lerncamps geltend, wozu folgende Bestätigungen vom Veranstalter vorgelegt wurden (Akt 2009 Seite 23f, Schreiben vom 18. April 2013).

Feriencamps

[Tochter2]:

16.-20.7.2007 Dancing Star

30.7.-3.8.2007 Dancing Star

20.-24.8.2007 Dancing Star

28.7.-1.8.2008 Star Dance

14.-18.7.2008 Musical Camp

25.-29.8.2008 Musical Camp

3.-7.8.2009 Reitcamp

Feriencamp

[Tochter1]:

20.-24.8.2007 Lerncamp mit Freizeitbetreuung, Lerngegenstände Französisch und Englisch

Tanz-, Musical- und Reitaktivitäten sowie Lernaufenthalte (Englisch und Französisch) gehen über eine durch Berufstätigkeit des alleinerziehenden Elternteils verursachte reine Kinderbeaufsichtigung hinaus und sind daher nicht zwangsläufig iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 (vgl. auch UFS 12.1.2012, RV/0839-L/11 betreffend Tenniscamp und zur Rechtslage ab 2009). Im vorliegenden Fall wären der Bw. die Kosten für Tanz-, Musical- und Reitaktivitäten sowie Lernveranstaltungen auch dann entstanden, wenn sie nicht berufstätig gewesen wäre und daher selbst auf die beiden Töchter aufpassen hätte können. Der erkennende Senat ist daher der Rechtsansicht, dass von den geltend gemachten Kosten für Ferien- und Lerncamps nur der im offensichtlichen Pauschalpreis enthaltene Anteil für die reine Kinderbeaufsichtigung eine außergewöhnliche Belastung darstellt [in der zitierten UFS-Entscheidung zu den Tenniscamps einer anderen Außenstelle wurden sämtliche Kosten nicht anerkannt, da nach der dortigen Begründung das Camp auf die Vermittlung und Erlernung von Fähigkeiten im Tennissport abzielte und darin keine (Kinder)Betreuungsleistung erkannt wurde].

Mangels Nachweises der Bw. wurden die in den Ausgaben für die Ferien- und Lerncamps enthaltenen reinen Beaufsichtigungskosten gemäß § 184 BAO aus einem Vergleich der durchschnittlichen Beaufsichtigung in der Schule (Betreuung Tagesheim am Nachmittag) ermittelt (nach Angaben der Bw. im Schreiben vom 10. Dezember 2012 soll es sich bei den Camps um eine Ferienbetreuung der [Privatschule], also der von den Töchtern besuchten Schule handeln), wobei auch hier der ordinationsfreie Dienstag berücksichtigt wurde. Die Tagesheimkosten der Schule wurden laut den vorliegenden Schulbestätigungen pro Kalenderjahr in

Rechnung gestellt, sodass von Beaufsichtigungskosten für 40 Wochen (ohne Dienstag sowie gänzlich unterrichtsfrei: 8 Wochen Sommerferien, 2 Wochen Weihnachten, 1 Woche Ostern, 1 Woche Semesterferien) auszugehen war. Die Tagesheimkosten aus den Schulbestätigungen waren bezüglich Feriencamps zu verdoppeln, da anzunehmen ist, dass letztere ganztätig veranstaltet wurden [siehe zB Bestellbestätigung/Rechnung 2007. für Dancing Star 16. bis 20. Juli 2007: "Bitte bringen Sie ihr Kind rechtzeitig vor Kursbeginn (9.00 Uhr) ins Camp. [...] Das Ende des Camps ist im 16.00 Uhr, ..."]. Für die Jahre 2006 und 2007 war bei der Berechnung mangels vorgelegter Schulbestätigungen von den oben geschätzten Tagesheimkosten auszugehen.

	2006 €	2007 €	2008 €	2009 €	2010 €
Betreuung Tagesheim Schule f. beide Töchter	1.500,00	1.500,00	1.494,40	1.224,00	
für eine Tochter	750,00	750,00	747,20	612,00	768,00
: 40 ergibt 1 Woche ohne Dienstag	18,75	18,75	18,68	15,30	19,20
x 2 für Vor- und Nachmittag	37,5	37,5	37,36	30,6	38,4

Zu Gunsten der Bw. wird der als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigende Anteil für Kinderbeaufsichtigung ausgehend vom höchsten Vergleichsbetrag mit aufgerundet € 40,00 für eine Woche jeweils ohne Dienstag (weil ordinationsfrei) ermittelt.

Bei den von der Bw. für die Jahre 2006 und 2007 vorgelegten Veranstalterbestätigungen für die Feriencamps stimmen die dort angegebenen Preise nicht mit den tatsächlichen Zahlungen der Bw. überein (vgl. Preis laut Veranstalterbetätigung Nr. 2007. für Dancing Star 16. bis 20. Juli 2007: € 180,00 "excl. Steuer" bzw. € 184,00; tatsächlich bezahlt laut Kontoauszug: € 178,00). Bei Überprüfung der geltend gemachten Ausgaben wird daher vom tatsächlichen Zahlungsbetrag ausgegangen.

Bei Ermittlung gemäß § 184 BAO des Anteils für Beaufsichtigung an den Gesamtkosten für die Feriencamps wird mit Wirkung für alle Streitjahre der Anteil für eine Woche Beaufsichtigung € 40,00 in Relation zum gezahlten Gesamtpreis laut Veranstalterbetätigung Nr. 2007. gesetzt und der sich ergebende Prozentsatz (zu Gunsten der Bw. aufgerundet auf 25%) auf die für die Feriencamps insgesamt bezahlten Beträge angewendet.

	€	%
1 Woche Feriencamp gesamt	178,00	100,00
Anteil reine Kinderbeaufsichtigung	40,00	22,47
zu Gunsten der Bw. aufgerundet		25,00

	2006 €	2007 €
Zahlungen Bw. "priv. Feriencamp" lt. Kontoauszüge Bank	145,00	178,00
	290,00	178,00
	450,00	178,00
		178,00

		391,00
	885,00	1.103,00
25% Anteil Kinderbeaufsichtigung anerkannt	221,25	275,75

Für die Jahre 2008 und 2009 legte die Bw. ebenfalls "Bestätigungen für Bezahlung und Teilnahme" an Feriencamps vor (Akt 2009 Seite 23f, vgl. auch obige Aufstellung). Bei der von der Bw. für 2008 geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung in Summe von € 7.648,00 handelt es sich jedoch ausschließlich um Zahlungen "priv. Schulbrüder", also an die Schule (Akt 2008 Seite 5ff); bei der für 2009 als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Summe € 7.615,00 ebenfalls um Zahlungen "priv. Schulbrüder" bis auf jeweils einmal "priv. Feriencamp Tochter € 249,00, priv. WK T Schulgeld [Tochter1] € 728,00, priv. Schul + Heimbeitrag [Tochter2] € 210,00, priv. Schulbeitrag [Tochter2] € 219,00, priv. KMS Frei[z]eit [Tochter2] € 200,00 (Akt 2009 Seite 10ff). Mangels anderer von der Bw. auf Ersuchen der Abgabenbehörde vorgelegter Belege anerkennt der Berufungssenat für die Jahre 2008 und 2009 die in den vorgelegten Bestätigungen des Veranstalters der Feriencamps (für beide Jahre: Akt 2009 Seite 23ff) angeführten Beträge enthaltenen Anteile für Kinderbeaufsichtigung als außergewöhnliche Belastung an. Der Zusatz des Veranstalters "excl. Steuer" hat keinen Einfluss auf die Höhe des angegebenen Betrages, da dieser einerseits nicht verständlich ist und andererseits bei einer Zahlungsbestätigung erwartungsgemäß nur der tatsächlich bezahlte Betrag angegeben wird.

Laut vorgelegten Zahlungsbestätigungen:	2008	2009
jeweils Tochter [Tochter2]	€	€
28.7.-1.8.2008 Star Dance	208,18	
14.-18.7.2008 Musical Camp	208,18	
25.-29.8.2008 Musical Camp	208,18	
3.-7.8.2009 Reitcamp		235,45
	624,54	235,45
25% Anteil Kinderbeaufsichtigung anerkannt	156,14	58,86

Für das Jahr 2010 legte die Bw. keine Zahlungsbestätigungen zu Feriencamps vor, bei den geltend gemachten Schulkosten konnte aus den bereits oben dargelegten Gründen nur die Nachmittagsbeaufsichtigung der jüngeren Tochter [Tochter2] als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

	2006	2007	2008	2009	2010
	€	€	€	€	€
Schule Tagesheim	1.500,00	1.500,00	1.494,40	1.224,00	768,00
Anteil Ferien- u. Lerncamps	221,25	275,75	156,14	58,86	
ag. Belastung Kinderbeaufsichtigung lt. UFS	1.721,25	1.775,75	1.650,54	1.282,86	768,00

Zu den von der Bw. mit "01.11.2013" datierten Schreiben (**E-Mail vom 4. November 2013**) angeführten Kosten konnte nach obiger Berechnung nur von jenen Beträgen ausgegangen werden, zu denen die Bw. auch Belege vorlegte. Die Bw. wurde vom UFS bereits in den Vorhalten vom 25. Oktober 2012 und 25. März 2013 um Vorlage sämtlicher Belege zu den außer-

gewöhnlichen Belastungen ersucht. Bei fehlenden (von der Bw. nicht vorgelegten) Belegen konnten daher keine außergewöhnlichen Belastungen anerkannt werden. Verpflegungskosten des Kindes treffen alle Eltern und sind daher mangels Außergewöhnlichkeit keine Belastung gemäß § 34 EStG 1988. Soweit sich die Bw. auf Erlässe des BMF stützt, ist erneut darauf hinzuweisen, dass diesen keine Rechtsverbindlichkeit zukommt. Ab dem Jahr 2009 sind die anzuerkennenden Kinderbetreuungskosten (welche für beide im Haushalt der Bw. lebenden Töchter jeweils unter der Grenze des § 34 Abs. 9 EStG 1988 von € 2.300,00 je Kind liegen) ohne Selbstbehalt anzusetzen (§ 34 Abs. 6 3. Teilstrich EStG 1988), im Zeitraum davor mit Selbstbehalt. Für die behinderte Tochter [Tochter2] fällt auf Grund erhöhter Familienbeihilfe zusätzlich der Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der VO über außergewöhnliche Belastungen von jährlich € 3.144,00 (262 x 12) ohne Selbstbehalt (§ 34 Abs. 6 4. Teilstrich (ab 2009, davor 3. Teilstrich) EStG 1988) an.

▪ § 299 BAO:

Das FA hob den zunächst erklärungsgemäß veranlagten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31. März 2008 mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 26. September 2008 auf und erließ am selben Tag den nunmehr angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2006.

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. Gemäß Abs. 2 ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist. Gemäß Abs. 3 tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

Im vorliegenden Fall verwies die Begründung des Bescheides gemäß § 299 BAO betreffend Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides auf die Begründung des neu erlassenen Einkommensteuerbescheides 2006 ("Sachbescheid"), in welcher ausgeführt wurde, dass in Folge des ganzjährigen Internatsaufenthaltes der Tochter [Tochter3] der monatliche Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen nicht zustehe, dass die Bezahlung des Schulgeldes durch eine Unterhaltspflichtige für die Privatschule [Privatschule2] für die beiden im Haushalt wohnenden Töchter als Unterhaltsleistung nicht zwangsläufig erwachse und daher keine außergewöhnliche Belastung darstelle, gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 die Ausgaben für Spenden und Kleidung nicht abzugsfähig seien und nur typische Arbeitskleidung Betriebsausgaben darstellen würden, mangels vorgelegten Nachweises der gesamte Werbeaufwand [Anmerkung UFS: Essen und Getränke laut Supermarktrechnungen der Bw.] gestrichen und von geltend gemachten Ausga-

ben für Dekoration und Ausstattung Warteraum je 30% als beruflich veranlasst berücksichtigt worden seien und daher der erklärte Gewinn erhöht werde.

Die Bw. zeigte keine Rechtswidrigkeit bei der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2006 auf:

Die Vornahme der Begründung im geänderten Abgabenbescheid ist zulässig, wenn im Aufhebungsbescheid diesbezüglich - wie auch im vorliegenden Fall geschehen - hingewiesen wird. Die Streichung von € 2.358,00 (siehe erklärungsgemäßer und später durch § 299 BAO aufgehobener Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31. März 2008) als außergewöhnliche Belastung außerhalb des Selbstbehaltes für die Tochter [Tochter3] wurde von der Bw. nicht bekämpft. Das Schulgeld für die beiden bei der Bw. wohnenden Töchter stellt im Ausmaß für Unterricht und Essen (ohne den vom UFS anerkannten Anteil für Beaufsichtigung) keine außergewöhnliche Belastung dar, da es sich um eine Unterhaltsleistung handelt (Jakom/BaldaufEStG § 34 Rz 90 "Schulgeld"). Die nicht anerkannten Spenden wurden von der Bw. nicht angefochten. Im Jahr 2006 waren mangels Berufskleidung für eine Ärztin keine Betriebsausgaben für die geltend gemachte Alltagskleidung anzuerkennen. An Betriebsausgaben für Werbeaufwand (Erfrischungen Patienten und Eltern), Dekoration und Ausstattung waren nur die vom UFS anerkannten Beträge anzusetzen.

Die sich laut UFS bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und bei den außergewöhnlichen Belastungen ergebenden Änderungen gegenüber zum aufgehobenen Einkommensteuerbescheid vom 21. August 2008 sind keinesfalls geringfügig, sodass die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) für eine Bescheidaufhebung spricht. Auf Grund der nicht geringfügigen Änderungen war dem Interesse der Allgemeinheit an einer rechtsrichtigen Abgabensfestsetzung gegenüber dem Interesse der Bw. auf Beibehaltung eines erklärungsgemäßen rechtskräftigen aber unrichtigen Bescheides der Vorrang einzuräumen.

	lt. aufgehobener Bescheid 2006 €	lt. UFS 2006 €	Differenz €
Betriebsausgaben:			
Spenden	595,00	0,00	
Kleidung	5.191,13	0,00	
Essen u. Getränke ("Werbung")	3.880,00	300,00	
Dekoration	764,78	719,58	
Ausstattung Warteraum	1.804,80	1.021,17	
	<u>12.235,71</u>	<u>2.040,75</u>	10.194,96
ag. Belastung:			
Pauschbetrag Behinderung Kind ([Tochter3])	2.358,00	0,00	2.358,00

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

5 Beilagen: Berechnungsblätter Einkommensteuer 2006 bis 2010

Wien, am 25. November 2013