



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vom 23. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch ADir. Gertrude Schöftner, vom 27. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen	34.760,92 €	Einkommensteuer	9.346,25 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 6.368,30 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)				2.978,00 €

Die Fälligkeit bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt:

1.1. Aus den Verwaltungsakten ergibt sich:

Der Berufungswerber (Bw.) ist von Beruf Lehrer am Bundesgymnasium und Bundesrealgymnasium N.. Aus der Aktenlage und aus dem Vorbringen des Bw. ergibt sich, dass der Bw. seit dem Jahr 2007 teils krankheitsbedingt nicht unterrichtend tätig war. Im Jahr 2010 wurden keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchgeführt.

Beim Bw. wurde vom Bundessozialamt Landesstelle Oberösterreich, auf Grundlage eines am 10. Mai 2010 durchgeführten fachärztlichen Sachverständigengutachtens eine Behinderung mit einem Gesamtgrad von 50 % festgestellt. Der Bw. ist Besitzer eines vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ausgestellten Behindertenpasses mit der Ausweisnummer 1xxxxx9.

In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2010 machte der Bw. unter anderem den Freibetrag für Mehraufwendungen wegen einer Krankendiätverpflegung gemäß [§ 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. 1996/303 idF BGBl. II 2010/430 (VO außergewöhnliche Belastungen) in Höhe von 840,00 Euro den pauschalen Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen einer Behinderung gemäß § 3 Abs. 1 VO außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.836,00 Euro sowie zusätzliche Fahrtkosten als Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 VO außergewöhnliche Belastungen im Ausmaß des amtlichen Kilometergeldes, insgesamt in Höhe von 14.358,12 Euro als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 27. Februar 2012 setzte das Finanzamt, die Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2010 mit einer Abgabennachforderung in Höhe von 3.075,52 Euro fest. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass das vom Dienstgeber berücksichtigte Pendlerpauschale nachzuversteuern war, da ganzjährig keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgten. Gemäß [§ 35 EStG 1988](#) sei auch der pauschale Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung beantragt und gewährt worden. Neben diesem Freibetrag könnten keine zusätzlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden.

Mit Anbringen vom 23. März 2012 erhob der Bw. fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 Berufung wegen der Nichtanerkennung der als Kosten der

Heilbehandlung geltend gemachten Fahrtkosten in Höhe von insgesamt 14.358,12 Euro und begehrte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#).

Als Begründung brachte der Bw. im Wesentlichen vor, er leide unter einer vom Bundessozialamt bescheidmäßig bescheinigten Behinderung. Diese Behinderung resultiere aus seinen Dienstunfällen und seinen im Dienst erlittenen Mobbingattacken. Die Dienstunfälle und Mobbingattacken verursachten bei ihm psychische Traumata, welche auf Verordnung seines Arztes, Dr. F., durch ständige Psychotherapie behandelt und geheilt werden sollten. Somit stellten alle damit in Verbindung stehenden Kosten, Kosten der Heilbehandlung im Sinne der §§ 34 und 35 EStG ohne Selbstbehalt dar. Dabei sei auch zu beachten, dass Ärzte in Österreich frei wählbar seien. Daher sei es auch für die Bemessung von Abgaben unerheblich, wo bzw. wie weit weg vom Wohnsitzort sich der Arzt befindet. Psychiatrische Untersuchungen hätten ergeben, dass jeder Arztwechsel und ein Wechsel des Psychotherapeuten fatale Folgen für seine Gesundheit und sein Leben haben würden. Daher müssten durch ihn alle Ärzte und die klinische Psychotherapie beibehalten werden. Gemäß Außergewöhnliche Belastungen seien alle Mehraufwendungen, welche in Verbindung mit den Heilungskosten von Behinderungen stehen, steuerlich als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt absetzbar, somit auch Fahrtkosten zu Ärzten. Das von ihm beantragte Kilometergeld sei somit anzuerkennen. Zusätzlich zu den erwähnten tatsächlichen Fahrtkosten stehe der Pauschalbetrag im Sinne des § 3 leg.cit. zu. Diese Ansicht sei durch den UFS 30.3.2009, GZ RV/0117-K/08 bestätigt worden. Sollte der UFS der Meinung sein, dass neben den tatsächlichen Fahrtkosten der Pauschalbetrag nicht zustehe, dann entscheide er sich für die tatsächlichen Kosten.

Mit Berufungsergänzung vom 27. März 2012 erhob der Bw. weiters Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wegen der Nichtberücksichtigung des Freibetrages für eine Gallen- und Magendiät und brachte in diesem Zusammenhang vor, dass der Freibetrag für Gallen- und Magendiät vom Bundessozialamt bestätigt sei. Es liege auch eine Bestätigung von Dr. F. auf, dass er an Zöliakie leide.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 20. April 2012 zur Entscheidung vorgelegt.

1.2. Zum Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

Mit Anbringen vom 11. Mai 2012 verzichtete der Bw. auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Vorhalt vom 5. Oktober 2012 wurde der Bw. auf die beabsichtigte Aussetzung des Berufungsverfahrens bis zur Entscheidung des damals beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2009/15/0094 anhängigen Verfahrens hingewiesen.

Dazu brachte der Bw. in seinem am 15. Oktober 2012 eingelangten Anbringen vor, der einem Gehbehinderten (Parkausweis) zu gewährende Pauschbetrag hätte mit den Arztfahrten zur Heilbehandlung nichts zu tun. Der Pauschbetrag (derzeit 190,00 Euro pro Monat) gebühre deshalb, weil er wegen der Gehbehinderung kein öffentliches Verkehrsmittel benutzen könne. Die Arztfahrten zu Heilbehandlungen seien Teil der Heilbehandlung und als solche steuerlich absetzbar. Für die Arbeitnehmerveranlagung 2010 sei daher beides zu berücksichtigen. In dem am 23. Oktober 2012 eingelangten Anbringen brachte der Bw. vor, die Fahrtkosten seien Bestandteil der Heilbehandlungen und als solche als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt geltend zu machen und abzusetzen. Sollte dieser Entscheidung die Gewährung des Pauschbetrages für Gehbehinderte im Wege stehen, so ziehe er hiermit den Antrag auf Gewährung des Pauschalbetrages für seine Gehbehinderung zurück. Dies sei legitim, denn nach dem Gesetz bestehe eine Wahlmöglichkeit. Ein Abwarten auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sei daher nicht sinnvoll, ja aus heutiger Sicht pure Zeitverschwendung, da für sein oben stehendes Ansinnen bereits jetzt alle Rechtsgrundlagen bestünden. Er teilte auch noch mit, dass es zu seinen Fahrtstrecken vielleicht kilometermäßig kürzere Varianten geben könnte, er aber die im Sinne seiner Gesundheitsprobleme günstigste Variante auswählen müsse. Er erwarte jetzt ganz klar in Kürze eine positive Entscheidung des UFS.

Das Verfahren wurde mit Bescheid vom 23. Oktober 2012 gemäß § 281 iVm. [§ 282 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idGF, bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur ZI. 2009/15/0094 anhängigen Verfahrens ausgesetzt.

Dem Bw. wurde mit Schreiben vom 9. April 2013 vorgehalten, im Erkenntnis vom 23. Jänner 2013, 2009/15/0094 hätte der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass mit dem pauschalen Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung nach § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. II Nr. 416/2001

"Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann" abgegolten werden. Dass durch die Inanspruchnahme dieses Freibetrages alle "Mehraufwendungen für Fahrten mit diesem Kfz abgegolten" sind, sei aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 nicht ableitbar. Es sei somit durchaus denkmöglich anzunehmen, dass durch den Freibetrag nur jener

Mehraufwand abgedeckt wird, der Behinderten "durch die nicht berufliche Mehrbenützung – also sämtliche Privatfahrten – des Pkws gegenüber gesunden Abgabepflichtigen entsteht".

Nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen seien "nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung" im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen, wobei zu den Kosten der Heilbehandlung auch die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten zählten. Geht man davon aus, dass durch den Freibetrag nach § 3 Abs. 1 der Verordnung nur jener Mehraufwand abgedeckt wird, der einem Behinderten für gewöhnlich entsteht, weil er infolge seiner Behinderung kein Massenverkehrsmittel benützen kann, stellten die im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehenden Fahrtkosten eine zusätzliche außergewöhnliche Belastung dar.

Die gegenständliche Berufung richte sich gegen die Aberkennung der Abzugsfähigkeit der behaupteten Fahrtkosten in Höhe von insgesamt 14.358,12 Euro (Kosten der Heilbehandlung), die für Fahrten vom Hauptwohnsitz in Fr. zu Ärzten in Wn, Burgenland usw. im Ausmaß des amtlichen Kilometergeldes angefallen seien. Dazu liege eine Aufstellung von Fahrten in Form einer als "Fahrtenbuch und Selbstbehalte" bezeichneten, offenbar mit Hilfe eines Computers erstellten Liste vor.

Des Weiteren wurde durch Befragung des Bürgermeisters der Marktgemeinde A., Herrn Erich Gt., festgestellt, dass der Bw. und seine Gattin ein Wohnhaus in der L-Straße 13 der Marktgemeinde A. besitzen. Sowohl die Gattin, Frau Mag. Gertraud M., als auch die Mutter und Schwiegermutter des Bw. wohnten in der Marktgemeinde A..

Schließlich ergäbe sich aus dem vorgelegten Befundbericht der Dr. E. G. vom 21. April 2010, dass nach einem Unfall beim Bw. Depressionen, eine mangelnde Belastbarkeit, sowie Konzentrationsstörungen festgestellt wurden. Es komme immer wieder zum Auftreten von Panikattacken sowie zu anfallsartigen Kopfschmerzen.

Auf Grund dieser Umstände bestünden Zweifel darüber, dass die behaupteten Fahrten tatsächlich vom Bw. durchgeführt wurden.

- 1) Einerseits spreche die Lebenserfahrung dagegen, dass ein Mensch, der unter Depressionen, einer mangelnden Belastbarkeit, sowie Konzentrationsstörungen leidet, mehrstündigen Autofahrten an einem Tag auf sich nehmen kann.
- 2) Weiters besitze der Bw. ein Wohnhaus, das wesentlich näher an den Behandlungsstätten in Wien und Burgenland gelegen ist.

3) Schließlich entspreche das vorgelegte "Fahrtenbuch" nicht den erforderlichen Formerfordernissen, wonach es fortlaufend, zeitnah und übersichtlich zu führen ist und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angibt. Ein mit Hilfe eines Computerprogrammes elektronisch geführtes Fahrtenbuch genüge diesen Anforderungen nur dann, wenn nachträgliche Änderungen ausgeschlossen sind oder dokumentiert und offen gelegt werden.

4) Da nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen "nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung" **im nachgewiesenen Ausmaß** zu berücksichtigen sind, wobei zu den Kosten der Heilbehandlung auch die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten zählen, wurde dem Bw. Gelegenheit gegeben, den Nachweis über das Ausmaß der tatsächlich angefallenen Fahrtkosten zu erbringen.

Dazu brachte der Bw. in seinem Anbringen vom 3. Mai 2013 im Wesentlichen vor, die behauptete "Aufstellung von Fahrten" sei wegen seiner Behinderung des rechten Daumens ein Fahrtenbuch. Sein rechter Daumen sei seit einem schweren Dienstunfall im Jahr 2002 so schwer verletzt, dass ein sogenannter Spitzgriff nicht möglich sei. Dieser Spitzgriff sei aber zum handschriftlichen Schreiben Voraussetzung. Trotzdem habe er handschriftliche Aufzeichnungen über seine Fahrten, also ein allen Forderungen entsprechendes Fahrtenbuch. Diese handschriftlichen Aufzeichnungen seien wesentlich genauer als die genannte "Aufzeichnung von Fahrten". Damit könne er beweisen, dass alle Fahrten so durchgeführt wurden wie angegeben. Jede handschriftliche Aufzeichnung von ihm sei aber durch seine schwere Behinderung des rechten Daumens sehr schwer lesbar. Diese Aufzeichnungen enthalten Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt und Zweck der einzelnen Fahrt, das heißt den behandelnden Arzt oder das entsprechende Krankenhaus. Sie enthielten also vollständig alle geforderten Details, die eben ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch enthalten müsse. Das Fahrtenbuch sei von ihm täglich geführt und ergänzt worden. Irgendwelche Korrekturen seien – wie ersichtlich – am gleichen Tag vorgenommen worden.

Seine Aufzeichnungen mittels Computer seien anzuerkennen, wenn man sie – wie er – belegen könne. Er sei am 29. April anlässlich seiner Fahrt zur Therapie in vier verschiedenen Finanzämtern, dreimal in Wn und einmal in Niederösterreich, mit seiner "Aufzeichnungen von Fahrten" gewesen und dort wurden sie allesamt anerkannt. Auch im Burgenland sei es so üblich. Das wisse er sicher. Dies sei aber egal, denn er habe ja die handschriftlichen Aufzeichnungen, die ein echtes Fahrtenbuch seien.

Er habe die angegebenen Kilometer tatsächlich so zurückgelegt, wie sie im Fahrtenbuch angegeben seien. Er habe aber vom Herold-Routenplaner im Internet die kürzest möglichen

Fahrtstrecken und Kilometerangaben herausgesucht. Die kürzeste Strecke sei nicht die sicherste und es gäbe auch kein Gesetz, dass man die kürzeste Strecke fahren müsse. Die Unfallstatistik für eine Fahrt nach Wn über L. oder über V. gäbe ihm Recht, dass er eben die sichere und weniger anstrengende Fahrt über L. wähle. Außerdem sei die kurvenreiche Strecke von Fr. nach V. für ihn wesentlich anstrengender als die über die Autobahn A 7.

Seine Gattin wohne alleine in A., weil sie ihre alte und schwer kranke Mutter pflegen müsse. Familiäre Konfliktsituationen hätten dazu geführt, dass er und seine Frau seit 2010 getrennt lebten. Er sei seit 2009 in Oberösterreich, wo sein Sohn verheiratet sei, zu dem er immer eine stärkere Bindung gehabt habe. In Fr. habe er seinen einzigen Wohnsitz aufgeschlagen. Er sei täglich dort, sei dort hauptgemeldet und habe ausschließlich dort seine private und gesellschaftliche Bindung. Auch sein Auto habe ein Fr. Kennzeichen. Die Bindung zu seiner Schwiegermutter sei null, die zu seiner Mutter fast null. Dies habe private Ursachen; dies sei beweisbar, weil er sogar auch alle Feiertage (Weihnachten, Sylvester, Ostern, sogar Muttertage) in Fr. verbringe.

Das Haus in A. bewohne nur seine Frau, dazu gäbe es einige interfamiliäre Gründe, dass das so sei. Er habe keinen Wohnsitz dort. Die Wohnung in Fr. gehöre ihm, das Haus seiner Frau. So sei das interfamiliär mit seinem Auszug aus dem gemeinsamen Haus festgelegt gewesen. Da nutze nicht die Nähe zum Behandlungsort. Er könne nicht von A. aus zu den Ärzten fahren, weil er dort keine Übernachtungsmöglichkeit habe.

Er habe mit seiner Meldung in Fr. alle theoretischen und praktischen Optionen auf einen anderen Aufenthalt aufgegeben. Durch den Verleumdungsbrief des Mag. X. vom Landesschulrat, der in allen Ämtern kursiere, sei er in A. und im ganzen Bezirk N. derart bloßgestellt, dass er überhaupt nicht mehr ins Burgenland fahre; Ausnahme seien seine Vertrauensärzte, die er beibehalten müsste.

Arztfahrten aus dem Burgenland wären obendrein noch ein Verstoß gegen das Meldegesetz, das vorsehe, dass man auch dort wohne, wo man gemeldet sei. Es gäbe dazu auch eine Erklärung seinerseits in der Stadtgemeinde Fr., in der er sich verpflichtet habe, dauernd in Fr. zu wohnen und damit auch täglich dort zu übernachten.

Nach den schweren Rufschädigungen und Mobbingattacken des Mag. X. vom Landesschulrat für Burgenland sei zusätzlich gesellschaftlich und sozial alles zerstört, was einen privaten Aufenthalt in A. oder im Bezirk N. möglich machen würde. Der Lügen- und Verleumdungsbrief des Mag. X. habe bewirkt, dass er außer bei seinen Vertrauensärzten nie im Burgenland sei.

Gerade lange Autofahrten im vernünftigen Tempo auf der Autobahn würden bei ihm dazu beitragen, die richtige Ruhe zu finden. Sogar laut Therapeuten hätten diese positive Effekte und eine unterstützende Wirkung für seine Heilbehandlung.

Dem Bw. wurde mit Schreiben vom 6. Juni 2013 vorgehalten, die Gattin des Bw. gebe im Veranlagungsverfahren für das Jahr 2011 an, dass sie aufgrund der Pflegebedürftigkeit ihres Gatten einen Nebenwohnsitz in Fr. begründet habe. Die Gattin gebe weiters im selben Veranlagungsverfahren an, dass sie ein Auto mit Wechselkennzeichen FxxxxI fahre. Der Bw. hätte nach seinen Angaben ebenfalls ein Kraftfahrzeug mit diesem Kennzeichen.

Nach Einsichtnahme in die vom Bw. am 3. Mai 2013 vorgelegten handschriftlich erstellten Aufzeichnungen über angeblich getätigte Arztfahrten sei festgestellt worden, dass

a) am 19. Jänner 2010 in den handschriftlichen Aufzeichnungen nur Fahrten zwischen Fr. und L. bzw. zwischen L. und Fr. mit einer Gesamtfahrstrecke vom 78 km angegeben würden. Die Fahrt von Fr. nach L. hätte nach den Aufzeichnungen des Bw. um 11:11 Uhr begonnen. Im Veranlagungsakt sei jedoch eine am 19. Jänner 2010 um 10:20 Uhr von der Bezirkshauptmannschaft Bruck an der Leitha für den Fahrer des Pkw mit dem amtlichen Kennzeichen FxxxxI wegen Verstoß gegen § 16 StVO ausgestellte Organstrafverfügung über 35,00 Euro aktenkundig.

b) am 29. September 2010 in den Aufzeichnungen nur Fahrten zwischen Fr. und Wn bzw. zwischen Wn und Fr. mit einer Gesamtfahrstrecke von 499 km angegeben würden. Das Ausmaß der nicht mit Arztbesuchen in Zusammenhang stehenden gefahrenen Kilometer werde mit 0 km beziffert. Im Veranlagungsakt sei jedoch ein Kundenbeleg vom selben Tag der Hl. Filiale, mit der Anschrift H-Straße 35 in Wn, über einen Beitrag von 39,00 Euro aktenkundig;

c) am 8. November 2010 in den Aufzeichnungen nur Fahrten zwischen Fr. und Ns. bzw. zwischen Ns. und Fr. mit einer Gesamtfahrstrecke von 558 km angegeben würden. Das Ausmaß der nicht mit Arztbesuchen in Zusammenhang stehenden gefahrenen Kilometer werde mit 0 km beziffert. Laut handschriftlichen Aufzeichnungen hätte die Rückfahrt von N. nach Fr. um 13:39 begonnen. Im Veranlagungsakt sei jedoch ein Kundenbeleg vom selben Tag der Fc. Buchhandlung, mit der Anschrift S-Platz 5a in Wn über einen Beitrag von 71,60 Euro aktenkundig, wobei der Bw. offensichtlich die Bezahlung mit Kreditkarte um 13:01 Uhr getätigt habe;

d) am 15. Dezember 2010 in den Aufzeichnungen nur Fahrten zwischen Fr. und Wn bzw. zwischen Wn und Fr. mit einer Gesamtfahrstrecke von 499 km angegeben würden. Das Ausmaß der nicht mit Arztbesuchen in Zusammenhang stehenden gefahrenen Kilometer

werde mit 0 km beziffert. Im Veranlagungsakt sei jedoch ein Kundenbeleg vom selben Tag der Lb Filiale, mit der Anschrift H-Straße 12 in Wn, über einen Beitrag von 19,50 Euro aktenkundig;

e) das Ausmaß der nicht mit Arztbesuchen in Zusammenhang stehenden gefahrenen Kilometer über einen Zeitraum von 12 Monaten mit insgesamt 0 km beziffert werde und in den Aufzeichnungen weder Fahrten zu Reparaturwerkstätten noch zu einer Begutachtung gemäß § 57a KFG noch zum Reifenwechsel aufscheinen würden.

Zu den geltend gemachten und vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid mit 239,18 Euro anerkannten Werbungskosten wurde bemerkt, dass der Bw. im Jahr 2010 krankheitsbedingt nicht erwerbsfähig gewesen sei und daher die berufliche Veranlassung von Ausgaben zB. für Internet und Computer zu bezweifeln sei. Zudem handle es sich bei den teilweise geltend gemachten Werbungskosten für Literatur ("Der Katalane", "Die Vagabundin", "Durch das Jahr - durch das Leben", "Was uns geblieben ist" und "Salz der Erde") um Ausgaben für die Anschaffung von Werken, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht abgrenzbaren bzw. abgegrenzten Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt wäre.

Dazu brachte der Bw. in seinem Anbringen vom 18. Juni 2013 im Wesentlichen vor, dass aufgrund der Tatsache, dass das Jahr 2010 für ihn gesundheitlich sehr schwierig gewesen sei, er vielleicht fallweise Zahlen und Zeiten, auch wegen seiner Probleme beim Schreiben durcheinandergebracht habe. Wesentlich sei aber, dass er die Fahrten eindeutig und beweisbar durch die ärztlichen Bestätigungen tatsächlich getätigt habe und diese auch durch das Gerichtsurteil des VwGH als Abschreibeposten geltend gemacht werden können. Er fahre nicht die kürzesten Strecken, sondern die für ihn am wenigsten belastenden. Ob der Unabhängige Finanzsenat nur die kürzeste Verbindung anerkenne, sei seine Entscheidung. Er habe wieder in Finanzämtern nachgefragt, und man siehe auch jetzt keinen Grund, die Fahrten, die alle mit Bestätigungen unterlegt seien, nicht anzuerkennen.

Seine Frau habe sich 2012 mit Nebenwohnsitz in Fr. angemeldet, da sie fallweise in seiner Wohnung nach dem Rechten schaue. Der Referent werde verstehen, dass es familiär zu Änderungen kommen könne. Das habe aber mit dem Jahr 2010 nichts zu tun. Außerdem belege diese Aussage, dass seine Frau manchmal in Fr. sei, er aber nicht in A.. Es sage überhaupt nichts aus, dass sie 2011 ein Kennzeichen für beide Autos nutzen würden. Die Nutzung von zwei Autos sei der Sinn eines Wechselkennzeichens und allein ihre Entscheidung.

Hinsichtlich der in den handschriftlichen Aufzeichnungen von Fahrten am 19. Jänner 2010 angegebenen Fahrt liege ein Fehler seinerseits vor, weil er da zwei Fahrten verwechselt habe und irrtümlich die nicht relevante Fahrt (mit einem anderen Auto) eingetragen sei. Daraus

erkläre sich auch, dass an diesem Tag alle Zeiten falsch seien. Die "Apotheke L." sei an einem anderen Tag mit einem anderen Auto gewesen und sei nicht relevant. Der Grund für die viel zu geringe Kilometerangabe seien massenhaft auftretende Fehler in der Elektronik des Renault Laguna. In diesen Tagen seien auf einem Notizzettel bei ihm wieder einmal massive Elektronikfehler mit drei Rufzeichen vermerkt, und zwar sowohl auf zwei Fahrten davor als auch an diesem Tag (19. Jänner 2010), an dem er einen vorher nicht angemeldeten Arzttermin in N. wahrnehmen wollte. Wegen seiner massiven Probleme am rechten Daumen habe er da erst einige Tage später eintragen können. Durch die Verwechslung der Tage seien natürlich die Zeitangaben falsch. Die Fahrten über Wn hinaus würden stets viel früher beginnen und später enden.

Wenn die Elektronik Probleme mache, falle der Kilometerzähler aus, sämtliche Sensoren (Reifendruck ...) würden ebenfalls ausfallen. Das falle meist erst auf, wenn die Kilometerangabe geringer sei, als die tatsächlich gefahrenen Kilometer. Er stelle dann den Motor ab und nach einer Weile starte er neu. Oft sei dann das Problem behoben, fallweise müsse man diesen Vorgang auch mehrmals machen. Deshalb sei die Kilometerangabe vom 19. Jänner 2010 nur scheinbar fehlerhaft, er müsste den Tachostand angeben, auch wenn der Tacho einige Tage nicht ordentlich funktioniert hätte. Die Elektronikprobleme seien übrigens nicht reparabel bzw. würden einen vernünftigen Kostenrahmen übersteigen. Da dies mit der Verkehrssicherheit des Autos nichts zu tun habe, bleibe das so, wie es ist. Er bedanke sich jedenfalls für den Hinweis und bitte, diesen Termin zu streichen.

Am 29. September 2010 sei er beim Hl. gewesen. Der sei ganz nahe beim E.-Spital, gerade noch auf zwei Etappen mit Krücken zu Fuß zu erreichen. Eine gewisse Bewegung schrieben seine Ärzte vor.

Er fahre nie die kürzesten Fahrtstrecken, das sei bekannt. Bei Fahrten über Wn hinaus fahre er immer über den "Wiener-Ring" oder "Zweierlinie". Er sei immer gerne in die Stadt gefahren und das sei auch heute noch so. Für ihn sei das beruhigend, weil Wn die Stadt seines Studiums sei und er da an der Uni vorbeifahre.

Er sei am 8. November 2010 zum angegebenen Zeitpunkt (13.01 Uhr) in der Buchhandlung gewesen, das stimme auch mit der Rückfahrtzeit ab 13.39 ab Wn überein, die er da angegeben habe, er hätte noch eine ärztliche Anfrage. Das erkläre auch, dass er da die Abfahrtszeit ab Wn eingetragen habe. Er habe leider einige Male die Rückfahrtzeiten nach Fr. und nicht die Ankunftszeiten in Fr. eingesetzt, weil er dann schreiben könne, wenn es sein rechter Daumen zulasse. Aber das habe, laut befragter Finanzämter in Niederösterreich und in Wien, überhaupt keine Bedeutung.

Die von ihm am 15. Dezember 2010 aufgesuchte Lb Filiale liege vom E.-Spital nur über die Straße, das stelle kein Problem dar.

Reparaturen habe er seines Wissen im Jahr 2010 keine machen lassen, die Elektronikprobleme seien nicht reparabel, das wisse er schon länger. Der Reifenwechsel werde in der Familie gemacht, ein etwaiger Ölwechsel bei einer Tankstelle an der Fahrtstrecke oder daheim. Außerdem wechsele man bei diesem Auto nur alle 30.000 km das Öl. Derartige Ausgaben mache er nicht geltend, da alles in dem Kilometerpauschale enthalten sei. Diese sei laut VwGH-Urteil abschreibbar.

Er sei im Jahr 2010 nicht krank im Sinne einer Dienstverhinderung gewesen. Der Landesschulrat habe ihm nur 80 % seines Gehaltes bezahlt, was aber wieder durch das Einschreiten seines Anwaltsbüros und der Gewerkschaft aufgehoben wurde, da dies zu Unrecht geschehen sei. Mit 1. März 2012 habe ihm der gesamte zu Unrecht einbehaltene Betrag ausbezahlt werden müssen. In der Veranlagung 2012 werde das klar ersichtlich sein. Er sei nach wie vor schulfester Lehrer im Bundesgymnasium N. und bekomme sein volles Gehalt. Er sei weder im Krankenstand noch in Pension. Den Computer und das Internet setze er somit zu Recht ab, die vom Referenten in dem Vorhalt angegebenen Bücher könne der Unabhängige Finanzsenat seinenwegen streichen, wenn er den dienstlichen Zusammenhang nicht sehe. Das sei immer das Problem, wenn das Finanzamt über Grundlagen aus anderen Bereichen entscheiden wolle.

Ihm sei bewusst, dass möglicherweise nur die kürzeste Fahrtstrecke zu den Heilbehandlungen gewährt werde. Um für den Referenten die Arbeit zu erleichtern, habe er in seiner letzten Stellungnahme auch die Aufstellung nach den "Minimalkilometern" mitgeschickt. Aus den ärztlichen Bestätigungen gehe auch hervor, dass er die Arztfahrten tatsächlich gemacht habe. An den von ihm wahrgenommenen Arztterminen und ihrer Notwendigkeit sei ja rechtlich nicht zu rütteln. Seines Erachtens seien für den Referenten in erster Linie die Langstrecken nach Fk. ein Problem. Deshalb schlage er vor, obwohl er von Fr. gefahren sei, für die Fahrtstrecken nach Fk. von A., jeweils 14 Kilometer, zu berechnen. Da verzichte er zwar auf viel Geld, denn es würde den Abschreibeposten doch erheblich senken, aber das würde die Berufungsverfahren mutmaßlich endlich beenden. Diesen großzügigen Vorschlag mache er deshalb, weil er eine gute Aussicht habe – auch durch seine Ärzte angeregt und gefördert – dass er schon demnächst infolge seiner Behinderung mit einem Taxitransport seine Arztfahrten erledigen könne.

1.3. Der Unabhängige Finanzsenat nimmt für die rechtliche Beurteilung den folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

1.3.1. Vorliegen einer Behinderung und therapeutische Maßnahmen

Beim Bw. wurde vom Bundessozialamt Landesstelle Oberösterreich, auf Grundlage eines am 10. Mai 2010 durchgeführten fachärztlichen Sachverständigengutachtens eine Behinderung mit einem Gesamtgrad von 50 % festgestellt und er ist Besitzer eines vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ausgestellten Behindertenpasses mit der Ausweisnummer 1xxxxx9. Die Behinderung des Bw. resultiert aus mehreren Dienstunfällen und aus den dadurch ausgelösten Traumata. Nach den Unfällen wurden beim Bw. neben körperlichen Symptomen, wie eine Behinderung am rechten Bein und am rechten Daumen sowie Zöliakie, auch Depressionen, mangelnde Belastbarkeit, Konzentrationsstörungen, immer wieder auftretende Panikattacken sowie anfallsartige Kopfschmerzen diagnostiziert. Für die Behandlung der psychosomatischen Symptome wurde dem Bw. eine psychotherapeutische Behandlung verordnet. Diese erfolgten durch Frau Mag. Kw. im Krankenhaus St. E. in Wn. Zudem wurden ärztliche Behandlungen oder Untersuchungen in Fr. bei Dr. Cs., in Nm. bei Fr. bei Dr. Wz., in At. bei Dr. Ez., in Ws. bei Dr. Pr., in N. bei Dr. Br., in Fk. bei Dr. F. und Dr. Gs., in Wn bei Dr. Bl., Dr. G., Dr. Rh. durchgeführt.

Dem Bw. wurde auch eine Getreideunverträglichkeit (Zöliakie) ärztlich bestätigt.

1.3.2. Fahrten zu Behandlungen und Ärzten:

Der Bw. war im berufsgegenständlichen Jahr Hälfteigentümer eines beim Bezirksgericht N. unter der EZ 1xx5 geführten Wohnhauses unter der Adresse L-Straße 13 in der Marktgemeinde A. im Burgenland.

Im Jahr 2009 verlegte der Bw. seinen Hauptwohnsitz nach Fr. in Oberösterreich, wobei das gemeinsame Haus in der Marktgemeinde A. weiterhin von seiner Frau bewohnt wurde. Obwohl der Hauptwohnsitz des Bw. sich seit dem Jahr 2009 in Fr. Oberösterreich befand und er im berufsgegenständlichen Jahr Hälfteigentümer eines Wohnhauses in der Marktgemeinde A. im Burgenland war, unternahm er regelmäßige Arztfahrten von Fr. nach Wn und ins Burgenland. Die vom Bw. im berufsgegenständlichen Jahr unternommenen Arztfahrten stehen im Zusammenhang mit seiner Behinderung. Als Nachweis für die im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung angefallenen Fahrtkosten legte der Bw. im Veranlagungs- und im Berufungsverfahren mehrere Aufzeichnungen von Fahrten vor.

Fahrtkosten können mittels eines Fahrtenbuches nachgewiesen werden. Der Bw. hat diese Form des Nachweises gewählt. Aus formeller Hinsicht sind Fahrtenbücher hinsichtlich ihrer Funktion, nämlich hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit der dort aufgezeichneten Fahrten zu bieten, grundsätzlich handschriftlich und in einer in sich geschlossener Form zu führen, und zwar so, dass nachträgliche Einfügungen oder

Änderungen ausgeschlossen oder zumindest deutlich als solche erkennbar sind (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 220; VwGH 16.9.1970, 373/70). Daraus folgt, dass lose Notizzettel nicht die Funktion eines Fahrtenbuches erfüllen können (vgl. BFH 9.11.2005, VI R 27/05, BStBI. II 2006, 408). Nach der Judikatur stellt eine mit Hilfe eines Computerprogrammes geführte Aufzeichnung von Fahrten aus formeller Sicht nur insoweit ein Fahrtenbuch dar, als dieses Programm dem Anwender keine Möglichkeit eröffnet, den bereits erfassten Datenbestand nachträglich zu ändern oder diese nachträglichen Änderungen erkenntlich macht und die Rekonstruktion des ursprünglichen Datensatzes ermöglicht (vgl. BFH 16.11.2005, VI R 64/04; vgl. BStBI. II 2006, 410; BFH 9.11.2005, VI R 27/05, BStBI. II 2006, 408; vgl. UFS 22.06.2007, RV/0676-I/06). Herkömmliche Text- und Tabellenbearbeitungsprogramme erfüllen diese Voraussetzungen typischerweise nicht (vgl. UFS 22.06.2007, RV/0676-I/06).

Im Hinblick auf den Beweischarakter eines Fahrtenbuchs und die daran geknüpften abgabenrechtlichen Folgen ist ein Fahrtenbuch aus materieller Sicht zeitnah, vollständig, übersichtlich, fortlaufend und wahrheitsgemäß zu führen (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 220; VwGH 16.9.1970, 373/70). Die Fahrten müssen mit der gefahrenen Kilometerstrecke einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes des Fahrzeugs im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Werden Fahrten im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung iSd [§ 4 Außergewöhnliche Belastungen](#) mit einem Fahrtenbuch nachgewiesen, wären neben dem Datum und dem Ausgangspunkt grundsätzlich auch der jeweils aufgesuchte Arzt oder die Behandlungsstätte oder – wenn beides nicht vorhanden ist – der konkrete Gegenstand der Fahrt anzuführen (vgl. UFS 3.7.2012, RV/0957-W/12; vgl. BFH 1.3.2012, VI R 33/10, m.w.N.). Grundsätzlich wäre jede Fahrt für sich alleine und mit dem beim Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges unmittelbar im Anschluss an die Fahrt im Fahrtenbuch aufzuzeichnen. Besteht eine mit einem Arztbesuch im Zusammenhang stehende Fahrt, was in der Regel der Fall sein wird, jedoch aus einer Hin- und Rückfahrt und somit aus mehreren Teilabschnitten, so können solche Fahrten, soweit sie nicht für andere Zwecke unterbrochen werden, als eine einheitliche Fahrt dargestellt werden. In diesem Fall genügt es, wenn der am Ende der einheitlichen Fahrt erreichte Gesamtkilometerstand nach Abschluss des letzten Teilabschnittes im Fahrtenbuch aufgezeichnet wird (vgl. UFS 3.7.2012, RV/0957-W/12; vgl. BFH 1.3.2012, VI R 33/10, m.w.N.). Wird eine mit einem Arztbesuch im Zusammenhang stehende Fahrt für private Zwecke unterbrochen, so stellt diese Unterbrechungshandlung einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei der Unterbrechung der Fahrt erreichten Kilometerstandes zu dokumentieren ist (vgl. UFS 3.7.2012, RV/0957-W/12; vgl. BFH 1.3.2012, VI R 33/10, m.w.N.). Die – je nach Fahrtrichtung – vor bzw. nach der Unterbrechungshandlung gefahrene Fahrtstrecke ist in diesem Fall im Fahrtenbuch als eine

mit einem Arztbesuch nicht im Zusammenhang stehende Fahrt zu erfassen. Im Hinblick auf die Funktion eines Fahrtenbuchs, sind Unterbrechungshandlungen eng auszulegen. Von einer schädlichen Unterbrechungshandlung ist jedenfalls dann auszugehen, wenn im Zuge einer mit einem Arztbesuch im Zusammenhang stehenden Fahrt private Erledigungen, wie etwa Einkäufe, Behördengänge getätigt werden.

1.3.2.1. Zu den vom Bw. handschriftlich erstellten Aufzeichnungen der Fahrten ist zu bemerken:

Der Bw. legte als Beilage seines Anbringens vom 3. Mai 2013 eine Kopie von als "Fahrtenbuch Ärzte und Therapeuten" bezeichneten, handschriftlich geführten, monatlich gegliederten und offenbar auf nicht gebundenen Blättern geführten Aufstellungen von Fahrten vor. Die vorgelegten Aufstellungen von Fahrten enthalten Angaben über das Datum, den behandelnden Arzt oder das Krankenhaus, die Abfahrtszeit aus Fr., die Ankunftszeit am jeweiligen Zielort, die Ankunftszeit in Fr., den Gesamtkilometerstand am Anfang und am Ende des jeweiligen Tages, die jeweils gefahrene Kilometerstrecke sowie über die Anzahl der nicht mit Arztbesuchen im Zusammenhang stehenden gefahrenen Kilometer. In den Aufstellungen von Fahrten wurden sämtliche Fahrten als einheitliche Fahrten dargestellt. Etwaige Unterbrechungen dieser Fahrten für private Zwecke wurden in den Aufzeichnungen von Fahrten nicht dokumentiert. Die Anzahl der nicht mit Arztbesuchen im Zusammenhang stehenden gefahrenen Kilometer wurde durchgehend mit 0 km angegeben.

Aus formeller Sicht ist festzuhalten, dass die vom Bw. vorgelegten handschriftlich geführten Aufzeichnungen von Fahrten offensichtlich auf losen Blättern geführt wurden. Sie wurden offensichtlich erst zum Zwecke des Berufungsverfahrens zu einem in sich geschlossenen Verzeichnis zusammengestellt. Diese Vorgehensweise ermöglichte dem Bw. jedoch nachträgliche Änderungen der bereits erfassten Daten in der Weise vorzunehmen, dass diese Änderungen nachträglich nicht feststellbar sind. Die vom Bw. vorgelegten handschriftlich geführten Aufzeichnungen von Fahrten stellen somit aus formeller Sicht kein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch dar. Daran kann es auch nichts ändern, dass in den Aufzeichnungen von Fahrten für März 2010 Korrekturen erkenntlich gemacht wurden.

Was die materiellen Voraussetzungen eines Fahrtenbuchs betrifft, so werden diese durch die vom Bw. vorgelegten handschriftlich geführten Aufzeichnungen von Fahrten vor allem auf Hinblick auf das Gebot der wahrheitsgemäßen, zeitnahen und vollständigen Führung von Fahrtenbüchern nicht erfüllt. So wird etwa in den handschriftlichen Aufzeichnungen des Bw. am 8. November 2010 eine, als eine einheitlich dargestellte, mit einem Arztbesuch im Zusammenhang stehende Fahrt mit den Teilabschnitten zwischen Fr. und N. und zwischen Wn und N. mit einer Gesamtfahrstrecke von 558 km angegeben. Das Ausmaß der nicht mit

Arztbesuchen in Zusammenhang stehenden gefahrenen Kilometer wurde mit 0 km beziffert. Wie der Bw, nach Vorhalt dieser Tatsache selbst einräumt, wurden von ihm an diesem Tag jedoch anlässlich seiner angeblichen Rückfahrt von dem Arzttermin in N. nach Fr. in der Fc. Buchhandlung mit der Anschrift S-Platz 5a in Wn, diverse Einkäufe getätigt. Durch diese Einkäufe wäre vom Bw. die mit einem Arztbesuch im Zusammenhang stehende Fahrt, nämlich die Rückfahrt von einer Behandlungsstätte in N., für andere Zwecke, und zwar ohne Dokumentation dieser, unterbrochen worden.

Zudem wurden in den Aufzeichnungen des Bw. die Gesamtkilometerstände des vom Bw. angeblich verwendeten Kraftfahrzeuges eingetragen. Der Bw. räumt selbst ein, dass fallweise der Kilometerzähler ausfalle. Wie der Bw. in diesem Fall die tatsächlich gefahrenen Kilometer ermittelt, hat er nicht erhellet.

Allein schon diese Umstände zeigen, dass die Aufzeichnungen des Bw. weder vollständig noch wahrheitsgemäß geführt wurden. Denn bei einer vollständigen und wahrheitsgemäßen Führung der Aufzeichnungen von Fahrten wäre diese Unterbrechungshandlung in den Aufzeichnungen mit Angabe des bei der Ankunft in Wn erreichten Gesamtkilometerstandes zu dokumentieren gewesen. Zudem wäre in irgendeiner Form darzulegen gewesen, wie der Bw. ohne ordnungsgemäß funktionierenden Kilometerzähler die tatsächlich gefahrene Fahrtstrecke feststellt.

Der Bw. räumt in seiner Stellungnahme vom 16. Juni 2013 weiters ein, dass er in seinen handschriftlich geführten Aufzeichnungen von Fahrten unter Umständen Zahlen und Zeiten verwechselt habe. So hätte er etwa am 19. Jänner 2010, statt der tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Fr. und N. bzw. zwischen N. und Fr. zum Zweck eines vorher nicht angemeldeten Arzttermins, Fahrten zwischen Fr. und L. bzw. zwischen L. und Fr. angegeben, wobei Letztere an einem anderen Tag mit einem anderen Auto erfolgt seien. Solche Verwechselungen von Fahrten zeigen auf, dass die Fahrten nicht sofort im Anschluss an die jeweilige Fahrt, sondern erst einige Tage später in die handschriftlich geführten Aufzeichnungen von Fahrten aufgenommen wurden und somit die Aufzeichnungen von Fahrten nicht zeitnah, sondern erst im Nachhinein erstellt wurden. Somit erweisen sich die Aufzeichnungen des Bw. als inhaltlich unrichtig.

Schließlich führt der Bw. in seiner Stellungnahme vom 16. Juni 2013 aus, dass bei seinem Fahrzeug immer wieder Elektronikprobleme auftreten, die unter anderem dazu führen, dass der Kilometerzähler, wie dies etwa am 19. Jänner 2010 und bei den Fahrten am 12. Jänner 2010 und am 14. Jänner 2010, jeweils von Fr. nach Wn bzw. von Wn nach Fr., der Fall war, ausfällt bzw. nicht richtig funktioniert. Dagegen gibt der Bw. in seinen handschriftlich geführten Aufzeichnungen bei sämtlichen Fahrten auf der angesprochenen Fahrtstrecke,

insgesamt fünfundvierzigmal, die Anzahl der gefahrenen Kilometer mit jeweils exakt 499 km an. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung wären gerade bei einer solchen Fahrtstrecke und bei einer solchen Anzahl von Fahrten schon bei einem Fahrzeug mit einem ordnungsgemäß funktionierenden Kilometerzähler zumindest mit minimalen Abweichungen, begründet etwa durch Umleitungen, Parkplatzsuche oder durch Tankstopps, zu rechnen. Unter Berücksichtigung der vom Bw. angesprochenen Elektronikprobleme müssten bei der angesprochenen Fahrtstrecke sogar größere Schwankungen in der gefahrenen Gesamtkilometerzahl ersichtlich sein. Auch aus diesem Aspekt erweisen sich die Aufzeichnungen des Bw. einmal mehr als inhaltlich unrichtig.

Auf Grundlage der obenstehenden Ausführungen ist im Ergebnis somit festzuhalten, dass die vom Bw. vorgelegten handschriftlich geführten Aufzeichnungen von Fahrten sowohl aus formeller als auch aus materieller Sicht nicht die Voraussetzungen eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs erfüllen.

1.3.2.2. Zu den mit Hilfe eines Computers erstellten Aufstellungen von Fahrten ist zu bemerken:

Für den Nachweis der Fahrtkosten im Ausmaß des amtlichen Kilometergeldes legte der Bw. im Zuge des Verfahrens auch Aufstellungen von Fahrten in Form einer als "Fahrtenbuch und Selbstbehalte" bezeichneten, offenbar mit Hilfe eines Computers, erstellten Liste vor. Diese seien nach Angaben des Bw. von den handschriftlichen Aufzeichnungen abgeleitet. Schon was die formellen Voraussetzungen eines Fahrtenbuchs betrifft, wurde die vom Bw. im Rahmen des Veranlagungsverfahrens vorgelegte, mit Hilfe eines Computers erstellte Liste mittels eines Textbearbeitungsprogramms erstellt. Da wie bereits ausgeführt, solche Programme typischerweise eine nachträgliche Änderung des ursprünglichen Datenbestandes in der Weise zulassen, dass, sobald das Programm beendet ist, nachträgliche Änderungen nicht mehr nachvollziehbar sind, stellt diese Liste von Fahrten aus formeller Sicht kein Fahrtenbuch dar.

Zwar leide der Bw. unter einer Behinderung am rechten Daumen, doch kann aus diesem Umstand allein noch nicht die Unzumutbarkeit der Führung eines Fahrtenbuchs abgeleitet werden. Zum einen konnte der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens gut leserliche handschriftlich geführte Aufzeichnungen von Fahrten vorlegen und zum anderen wird von der Rechtsprechung auch – unter Erfüllung der eingangs dargestellten Voraussetzungen – auch die Führung von elektronischen Fahrtenbüchern, bei deren Führung einen Spitzgriff nicht nötig ist, gestattet.

Diesen mit Computer erstellten Aufzeichnungen kommt daher keine andere Beweiskraft zu, als den händischen Aufzeichnungen des Bw.

1.3.2.3. Weitere Überlegungen zu den angeblich getätigten Arztfahrten

Überdies besteht wegen des im Verfahren dargelegten Krankheitsbildes des Bw. (Depressionen, mangelnde Belastbarkeit, sowie Konzentrationsstörungen, Panikattacken, sowie anfallsartigen Kopfschmerzen) Grund zur Annahme, dass der Bw. aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage war, die von ihm behaupteten Langstreckenfahrten überhaupt durchzuführen. Lange Autofahrten erfordern eine gewisse Belastbarkeit und Konzentrationsfähigkeit des Fahrers. Panikattacken und anfallsartige Kopfschmerzen beeinträchtigen die Verkehrstüchtigkeit des Fahrers. Beim Bw. sind jedoch mangelnde Belastbarkeit, Konzentrationsstörungen, Panikattacken sowie anfallsartigen Kopfschmerzen erwiesen. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass der Bw. die von ihm behaupteten Fahrten tatsächlich durchführen konnte. Der Rechtfertigung, wonach ihm trotz seines Krankheitsbildes lange Autofahrten gut täten, kann schon aus Aspekten der Verkehrssicherheit nicht gefolgt werden und ist eine reine Schutzbehauptung. Hinzu kommt, dass der Bw. das Vorliegen von Fahrten, die nicht der Durchführung einer ärztlichen Behandlung gedient hätten, zur Gänze in Abrede stellt, was auch jeglicher Lebenserfahrung widerspricht. Nicht einmal kleine Tank- oder Reparaturfahrten (etwa zur Begutachtung gemäß § 57a KFG) werden eingeräumt.

Bezeichnend ist auch, wie der Bw. die Widersprüche betreffend die Fahrt am 19. Jänner 2010 rechtfertigt. Auf den Umstand hingewiesen, dass er nicht gleichzeitig in L. und im Burgenland sein konnte (vgl. Strafverfügung der Bezirkshauptmannschaft Bruck an der Leitha vom 19. Jänner 2010, 10:20 Uhr wegen Verstoß gegen § 16 StVO), rechtfertigt sich der Bw. mit einer Verwechslung einer Arztfahrt. Dies zeigt zudem die widersprüchliche Rechtfertigung des Bw., der mit der offensichtlichen Unrichtigkeit der Aufzeichnungen konfrontiert wurde, auf.

Zudem war der Bw. im streitgegenständlichen Jahr Miteigentümer iSd [§ 361 ABGB](#) eines Hauses in der Marktgemeinde A. im Burgenland. Als Miteigentümer stand es ihm im berufsgegenständlichen Jahr zu, über sein Miteigentum frei zu verfügen und es zu benutzen. Gegenteiliges wurde nicht glaubhaft gemacht. Somit ist nicht von der Hand zu weisen, dass der Bw. auch von seinem Haus in A. aus - sei es mit dem eigenen Kraftfahrzeug, mit einem Massenbeförderungsmittel, mit einer Mitfahrgelegenheit - zu den Behandlungsstätten gelangt ist. Der Bw. räumt den Ausgangspunkt von Arztfahrten in A. indirekt ein, wenn er in der Stellungnahme vom 16. Juni 2013 sich mit der Anerkennung der Fahrtstrecke von A. nach Fk. einverstanden erklärt.

1.3.2.4 Zu den Auskünften verschiedener Finanzämter:

Offensichtlich beabsichtigt der Bw. durch die Ausführungen in seinen Anbringen vom 3. Mai 2013 sowie vom 16. Juni 2013, dass er bei verschiedenen Finanzämtern in Niederösterreich und Wien vorstellig geworden sei, wo seine Aufzeichnungen allesamt als Fahrtenbücher anerkannt worden wären, die Anerkennung als Fahrtenbücher auf den Grundsatz von Treu und Glauben zu stützen. Dem ist entgegen zu halten, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Auskünfte der Abgabenbehörden nur insoweit vom Grundsatz Treu und Glauben erfasst sind, als sie von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt werden (VwGH 28.5.2002, [99/14/0021](#); 21.10.2004, [2000/13/0179](#), 0180; 21.12.2005, 2002/14/0148; 29.7.2010, 2007/15/02/48; *Ritz*, BAO⁴, § 114 Rz 10). Gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 AVOG ist für die Erhebung der Einkommensteuer bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen das Wohnsitzfinanzamt, im vorliegenden Fall somit das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, örtlich und sachlich zuständig. Die vom Bw. betreffend die Anerkennung seiner Aufzeichnungen von Fahrten eingeholten Auskünfte wurden somit allesamt von für die Abgabenangelegenheit des Bw. unzuständigen Abgabenbehörden erteilt. Der Bw. kann sich somit hinsichtlich der Anerkennung seiner Aufzeichnungen von Fahrten als Fahrtenbücher durch die Finanzämter in Wn und in Niederösterreich nicht auf den Vertrauensschutz berufen.

1.3.2.5. Schlussfolgerung:

Aus dem Gesamtbild der dargelegten Umstände ergibt sich, dass es dem Bw. in keiner Weise gelungen ist, von ihm durchgeführte Fahrten mit dem eigenen Kraftfahrzeug zwischen Fr. und den angeführten Behandlungsstätten nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Überdies hat der Bw. trotz Aufforderung auch keine sonstigen krankheitsbedingt veranlassten Fahrten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

1.3.3. Zur beruflichen Tätigkeit

Der Bw. räumt selbst ein, im Jahr 2010 nicht krank im Sinne einer Dienstverhinderung gewesen zu sein. Der Landesschulrat habe ihm nur 80 % seines Gehaltes ausbezahlt, was aber wieder durch das Einschreiten seines Anwaltsbüros und der Gewerkschaft aufgehoben wurde, da dies zu Unrecht geschehen sei. Er sei nach wie vor schulfester Lehrer im Bundesgymnasium N. und bekomme sein volles Gehalt. Er sei weder im Krankenstand noch in Pension. Dennoch ist es unstrittig, dass der Bw. im Jahr 2010 nicht unterrichtend tätig war. Der Bw. erhält somit ohne eine entsprechende Dienstverrichtung sein volles Gehalt.

2. Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Zu den geltend gemachten Werbungskosten

Gemäß [§ 279 Abs. 1 BAO](#) haben im Berufungsverfahren die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheit und die Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt werden. Die Rechtsmittelbehörde ist verpflichtet, den angefochtenen Bescheid auch außerhalb der Berufungspunkte auf seine Rechtswidrigkeit zu überprüfen und erforderlichenfalls entsprechende Ermittlungen vorzunehmen (vgl. VwGH 4.3.1987, [85/13/0195](#); 105.2010, 2008/16/0139; *Stoll*, BAO, 2738, *Ritz*, BAO⁴, § 279 Tz 5).

Gemäß [§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Wie unter Punkt 1.3.3. festgestellt wurde, erhält der Bw. ohne eine entsprechende Dienstverrichtung seit 2007 sein volles Gehalt. Schon aus der Definition des Werbungskostenbegriffes ergibt sich, dass nur solche Kosten berücksichtigt werden können, die der **Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung** der Einnahmen dienen. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen Veranlassung. Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist (Vgl. *Jakom/Lenneis* EStG, 2010, § 16 Rz 2 mit Judikaturhinweisen).

Der Bw. erhält offenbar auf Grund seiner dienstrechtlichen Stellung schon seit dem Jahr 2007 und somit auch im Berufszeitraum auch ohne Dienstverrichtung sein volles Gehalt. Somit ist zu bezweifeln, dass Ausgaben in Zusammenhang mit der **Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung** der Einnahmen anfallen, zumal der Bw. unabhängig davon, ob er eine berufliche Tätigkeit ausübt, sein Gehalt bezieht. Schon das Pendlerpauschale war – wie vom Finanzamt zutreffend erkannt – nicht anzuerkennen, da der Bw. im Berufszeitraum keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unternahm. Trotz Hinweises im Vorhalt vom 6. Juni 2013 konnte der Bw. die berufliche Veranlassung von Ausgaben zB. für Internet und Computer nicht glaubhaft machen. Der Hinweis, der Bw. müsse sich auf einen möglichen

Unterricht vorbereiten und auf dem Laufenden halten, ist nicht nachvollziehbar, wenn er trotz Unterrichtsfreistellung sein volles Gehalt über Jahre hinweg bezieht.

Im Übrigen steht dem Bw. ohnehin gemäß [§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#) das Werbungskostenpauschale von jährlich 132,00 Euro zu, sodass allfällige beruflich veranlasste Aufwendungen damit jedenfalls abgedeckt sind. Der darüber hinausgehende geltend gemachte Betrag (insgesamt 239,18 Euro) entfällt zudem im Ausmaß von in Höhe von 91,10 Euro im berufsgegenständlichen Jahr auf folgende literarischen Werke "Der Katalane", "Die Vagabundin", "Durch das Jahr – durch das Leben", "Was uns geblieben ist" und "Salz und Erde". § 20 Abs. 1 Z 2a EStG normiert die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben, die primär zur Lebensführung der Steuerpflichtigen, aber in weiterer Folge auch dem Beruf des Steuerpflichtigen, dienen. Dadurch soll verhindert werden, dass Steuerpflichtige aufgrund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können (VwGH 29.9.04, [2000/13/0156](#)). Anschaffung von Werken, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren bzw. begrenzten Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, begründen im Allgemeinen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (VwGH 26.7.07, [2006/15/0065](#); 29.9.04, [2000/13/0156](#); Jakom/*Baldauf* EStG, 2013, § 20 Rz 90 "Literatur"). Der Umstand, dass fallweise Anregungen und Ideen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, ändert daran nichts (VwGH 23.11.00, [95/15/0203](#); 10.9.98, [96/15/0198](#); Jakom/*Baldauf* EStG, 2013, § 20 Rz 90 "Literatur"). Die vom Bw. im berufsgegenständlichen Jahr angeschafften und als Werbungskosten geltend gemachten literarischen Werke stellen typischerweise Werke dar, die von allgemeinem Interesse bzw. für einen nicht fest abgrenzbaren bzw. begrenzten Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind. Auch unter diesem Aspekt ist die Abzugsfähigkeit dieser Kosten als Werbungskosten zu versagen.

2.2. Geltend gemachte außergewöhnliche Belastungen

Die im gegenständlichen Fall relevanten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010, (EStG 1988) lauten auszugsweise:

"§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*

3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt."

Die im gegenständlichen Fall anzuwendenden Bestimmungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 (VO Außergewöhnliche Belastungen) in der für das Veranlagungsjahr 2010 maßgeblichen Fassung (vgl. § 7 Abs. 4 VO Außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010) lauten auszugsweise:

"§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder*
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind

ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70,00 Euro

- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51,00 Euro

- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42,00 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25 % sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3. (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 153,00 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

(2) Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50 %igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153,00 Euro zu berücksichtigen.

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

2.2.1. Zu den Fahrtkosten zu Ärzten und Behandlungen:

2.2.1.1. Zur Zwangsläufigkeit der Fahrtkosten:

§ 34 Abs. 1 Z 2 EStG normiert das Erfordernis, dass die Belastung zwangsläufig erwachsen muss. Die Zwangsläufigkeit ist stets nach dem Umstand des Einzelfalles und nicht in wirtschaftlicher oder gar in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen. Sie liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige sich dem Aufwand aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen kann (VwGH 3.3.1992, [88/14/0011](#); vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2013,

§ 34 Rz 41). Tatsächliche Gründe sind in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst betreffen (VwGH 16.12.1999, [97/15/0126](#)). Die Belastung muss sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zwangsläufig erwachsen (vgl. VwGH 20.6.1995, [92/13/0181](#); vgl. UFS 30.3.2009, RV/0330-L/07; Jakom/*Baldauf* EStG, 2013, § 34 Rz 46). Inwieweit eine Aufwendung notwendig und angemessen ist, ist nicht nach den subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen, sondern nach objektiven Umständen zu entscheiden (VwGH 14.1.1992, [91/14/0243](#); Jakom/*Baldauf* EStG, 2013, § 34 Rz 46).

Der Bw. ist aufgrund seiner Behinderung im berufsgegenständlichen Jahr tatsächlich von diversen Ärzten behandelt worden, zudem waren Therapien durchzuführen. Belastungen in Form von Fahrtkosten könnten somit aus in der Person des Bw. gelegenen Gründen, die ihn unmittelbar selbst treffen, nämlich aus seiner Behinderung, entstanden sein. Diese Belastungen in Form von Fahrtkosten wären dem Bw. aus tatsächlichen Gründen dem Grunde nach zwangsläufig entstanden.

Was die Zwangsläufigkeit dieser Belastungen der Höhe nach betrifft, so war der Bw. – wie bereits festgehalten – im streitgegenständlichen Jahr Miteigentümer iSd § 361 ABGB eines Hauses in der Marktgemeinde A. im Burgenland. Als Miteigentümer stand es ihm im berufsgegenständlichen Jahr zu, über sein Miteigentum frei zu verfügen und es zu benutzen. Objektiv gesehen verfügte der Bw. im berufsgegenständlichen Jahr somit über eine Übernachtungsmöglichkeit an einem Ort, der wesentlich näher an den Behandlungsstätten in Wn und im Burgenland lag. Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen sind somit der Höhe nach nicht zwangsläufig erwachsen.

Wenn der Bw. in seinen Ausführungen behauptet, dass aufgrund der schweren Rufschädigungen und der Mobbingattacken ein privater Aufenthalt in A. aus gesellschaftlichen und sozialen Gesichtspunkten unzumutbar sei, so widerspiegelt diese Behauptung lediglich seine subjektive Vorstellung und war somit bei der Beurteilung der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen der Höhe nach nicht zu berücksichtigen.

Der Behauptung des Bw., dass das Haus in A. aufgrund einer familieninternen Regelung seiner Frau gehöre und er deswegen dort keine Übernachtungsmöglichkeit habe, ist entgegen zu halten, dass es nach der Rechtsprechung des VwGH Sache des Begünstigungswerbers ist, einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Begünstigung gestützt werden kann. Erachtete die Abgabenbehörde die die Anspruchsminderung mit sich bringenden Sachverhaltsbehauptungen als nicht ausreichend erwiesen, ist sie verpflichtet, die Partei zu weiterer Beweisführung oder Glaubhaftmachung anzuhalten (VwGH 8.2.1989, 58/13/0001; UFS 16.06.2006, RV/0105-L/06; vgl. Jakom/*Baldauf* EStG, 2013, § 34 Rz 9).

Dies ist im gegenständlichen Fall geschehen. Dem Bw. wurde vom Unabhängigen Finanzsenat mit Vorhalt vom 9. April 2013 vorgehalten, dass nach Befragung des Bürgermeisters festgestellt wurde, dass er und seine Gattin ein Wohnhaus in der L-Straße 13 der Marktgemeinde A. besitzen. Vom Bw. konnte jedoch mangels Vorlage einer diesbezüglichen Benutzungsregelung nicht einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels dargelegt werden, dass das im Gemeinschaftseigentum stehende Haus ausschließlich von seiner Frau benutzt wird und er somit dort keine Übernachtungsmöglichkeit habe. Zwar führt der Bw. in seiner Stellungnahme vom 3. Mai 2013 aus, familiäre Konfliktsituationen hätten dazu geführt, dass er und seine Frau **seit 2010** getrennt lebten. In der Stellungnahme vom 18. Juni 2013 räumt der Bw. jedoch wiederum ein, seine Frau habe sich 2012 mit Nebenwohnsitz in Fr. angemeldet und es familiär zu Änderungen kommen könne. Dies zeigt, dass der Bw. seine Rechtfertigung wechselt, wie es ihm opportun erscheint und daher durch seine Ausführungen eine Glaubhaftmachung der Zwangsläufigkeit der Höhe der behaupteten Fahrtkosten nicht erfolgt ist.

Wenn der Bw. in seinen Ausführungen die Ansicht vertritt, dass er mit seiner Meldung in Fr. alle theoretischen und praktischen Optionen auf einen anderen Aufenthalt aufgegeben habe, weil Arztfahrten aus dem Burgenland einen Verstoß gegen das Meldegesetz, das vorsehe, dass man auch dort wohnen müsse, wo man gemeldet ist, darstellen und weil es eine Erklärung seinerseits gegenüber der Stadtgemeinde Fr. gäbe, in der er sich verpflichtet habe, dauernd in Fr. zu wohnen und damit auch täglich dort zu übernachten, so verkennt er die Rechtslage. Das Meldegesetz 1991 (MeldeG) normiert eine Meldeverpflichtung für den Fall, dass jemand in einer Wohnung iSd [§ 1 Abs. 4 MeldeG](#) Unterkunft nimmt oder diese in einer Wohnung aufgibt. Eine Falschmeldung sowie der Verstoß gegen die vorstehend erwähnten Meldepflichten stellen gemäß [§ 22 Abs. 1 MeldeG](#) eine strafbare Verwaltungsübertretung dar. Das Meldegesetz lässt aufgrund der unterschiedlichen gesetzlichen Definitionen von Wohnsitz und Hauptwohnsitz jedoch mehrere Wohnsitze zu. Lediglich die Zahl von Hauptwohnsitzen wird auf einen beschränkt. Hätte der Bw. seine Arztfahrten nicht von seinem Hauptwohnsitz in Fr. sondern aus A. angetreten, so würde dieses Verhalten nur dann einen Verstoß gegen das Meldegesetz begründen, wenn der Bw. in A. innerhalb der gesetzlichen Frist die Meldung der Begründung eines (Neben)Wohnsitzes unterlassen würde. Was die vom Bw. angesprochene Erklärung gegenüber der Stadtgemeinde Fr. betrifft, so handelt es sich dabei um eine Wohnsitzerklärung gemäß [§ 15a Abs. 1 MeldeG](#). Sie erfüllt den Zweck der Überprüfung der Richtigkeit der in der Meldung angegebenen und im Melderegister gespeicherten Daten. Eine Verpflichtung – wie vom Bw. behauptet – dauerhaft in der Wohnsitzgemeinde zu wohnen und nur dort zu übernachten, begründet die angesprochene Wohnsitzerklärung jedoch nicht.

2.2.1.2. Zum Nachweis der Fahrtkosten:

§ 4 VO Außergewöhnliche Belastungen normiert, dass "nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung" im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind, wobei zu den Kosten der Heilbehandlung auch die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten zählen (VwGH 23.1.2013, [2009/15/0094](#); vgl. zB. *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 III, § 34 Einzelfälle, Stichwort "Behinderte", "Fahrtkosten" sowie "Krankenkosten", jeweils mit weiteren Nachweisen). Die im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehenden Fahrtkosten stellen eine zusätzliche außergewöhnliche Belastung dar und können somit **im nachgewiesenen Ausmaß** auch neben dem Kfz-Freibetrag für Körperbehinderte gemäß § 3 Abs. 1 VO Außergewöhnliche Belastungen als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden (vgl. VwGH 23.1.2013, [2009/15/0094](#), UFS 20.3.2009, RV/0117-K/08).

Nach § 4 VO Außergewöhnliche Belastungen sind Kosten der Heilbehandlung – somit auch die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten – jedoch nur im **nachgewiesenen Ausmaß** zu berücksichtigen. Der Begriff des nachgewiesenen Ausmaßes wird in der Verordnung nicht näher definiert.

Nach [§ 138 BAO](#) haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht ([§ 119 BAO](#)) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. [§ 138 Abs. 1 BAO](#) hat die Feststellung solcher Verhältnisse im Auge, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung somit näher steht als die Behörde. Es handelt sich um Tatsachen, für die die Behörde keine zweckdienliche Nachprüfmöglichkeit hat, für deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige aber vorsorgend wirken kann (VwGH 24.2.2004, [99/14/0247](#); *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013), § 138 Anm. 2).

"Beweisen" bzw. "Nachweisen" iSd [§ 138 Abs. 1 BAO](#) heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache – eben die Überzeugung hievon – herbeizuführen (VwGH 13.11.1986, [85/16/0109](#); 22.1.1987, [86/16/0199](#); 20.4.1999, [93/09/0408](#); 8.11.2000, [99/04/0115](#); *Kotschnigg*, Beweisrecht der BAO, § 139 Rz 18; *Ritz*, BAO⁴, § 138 Tz 4).

Glaubhaft gemacht ist ein vermuteter Sachverhalt, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die

größte Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 14.9.1988, [86/13/0150](#), ÖStZB 1989, 67; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 138 E 18).

Die Frage nach der Zumutbarkeit iSd [§ 138 Abs. 1 BAO](#) ist nur danach zu beantworten, ob die Aufbürdung des Nachweises der Tatsachenereignisse auf die Partei eher dem Prinzip der Zumutbarkeit im Sinne von Erträglichkeit und Einsichtigkeit entspricht als die Überantwortung der Beweisführung auf die Abgabenbehörde, die dem Beweis nach dem Beweisgegenstand eindeutig ferner steht (VwGH 20.4.1999, [94/14/0149](#); *Stoll*, BAO, 1569 f; *Kotschnigg*, Beweisrecht der BAO, § 139 Rz 19).

§ 4 VO Außergewöhnliche Belastungen normiert somit für die Anerkennung der im Zusammenhang mit Heilbehandlungen angefallenen Fahrkosten als außergewöhnliche Belastungen eine Beweispflicht hinsichtlich des Ausmaßes. Für die Erbringung eines Beweises über der Höhe der im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung angefallenen Fahrkosten kommt aufgrund seines Beweischarakters etwa ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch in Betracht.

Als Nachweis des Ausmaßes der mit Heilbehandlungen im Zusammenhang stehenden Fahrkosten legte der Bw. im Laufe des Verfahrens mehrere Aufzeichnungen von Fahrten vor. Wie bereits vorstehend erwogen, erfüllen diese Aufzeichnungen von Fahrten die Funktion eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs nicht, zumal die vorgelegten Aufzeichnungen – wie vom Bw. schlussendlich im Ergebnis selbst eingeräumt – weder zeitnah noch vollständig geführt und die gefahrenen Kilometerstrecken teilweise im Schätzungsweg ermittelt wurden. Die vorgelegten Aufzeichnungen haben somit keinen Beweischarakter nach [§ 138 Abs. 1 BAO](#) und sind nur allenfalls für die Glaubhaftmachung der Fahrkosten geeignet. Zudem ist weder bewiesen noch glaubhaft gemacht, dass die behaupteten Fahrten vom Bw. tatsächlich durchgeführt wurden. Diesbezüglich wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf die Ausführungen zu 1.3.2. verwiesen. Die vom Bw. geltend gemachten Fahrkosten sind somit mangels Nachweises des tatsächlichen Ausmaßes der mit einer Heilbehandlung im Zusammenhang stehenden Fahrkosten nicht als außergewöhnliche Belastungen nach § 4 VO Außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die geltend gemachten Kosten der Heilbehandlung (Fahrkosten) im Sinne des [§ 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) der Höhe nach nicht zwangsläufig erwachsen sind. Zudem wurden tatsächlich im Sinne des [§ 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) zwangsläufig erwachsene Kosten für Fahrten zu ärztlichen Behandlungen oder Therapien (Kosten gemäß § 4 VO Außergewöhnliche Belastungen) weder behauptet, nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Die anzuerkennenden Kosten der Heilbehandlung (Fahrkosten) müssen im Sinne des [§ 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) der Höhe nach zwangsläufig erwachsen sein. Wurden

jedoch tatsächlich im Sinne des [§ 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) zwangsläufig erwachsene Kosten für Fahrten zu ärztlichen Behandlungen oder Therapien (Kosten gemäß § 4 VO Außergewöhnliche Belastungen) weder behauptet, nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, kommt auch eine Anerkennung von Kosten, die im Sinne des [§ 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) nicht zwangsläufig erwachsen Kosten sind (hier: Arzt- und Therapiefahrten, die von Fr. ausgehen und hinsichtlich deren tatsächlicher Durchführung erhebliche Zweifel bestehen), auch nicht teilweise oder in einem reduzierten Ausmaß in Betracht. Da nach § 4 VO Außergewöhnliche Belastungen nur tatsächlich erwachsene Kosten im nachgewiesenen Ausmaß berücksichtigt werden können, kann diesbezüglich dem Berufungsbegehren nicht gefolgt werden. Die Anerkennung ist zur Gänze zu versagen.

2.2.2. Pauschale Freibeträge

2.2.2.1. Diätverpflegung

In § 2 VO Außergewöhnliche Belastungen ist der Pauschalbetrag normiert, mit dem Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung von Personen bei denen der Grad der Behinderung von mindestens 25 % festgestellt wurde ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten und ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes im Ausmaß von 70,00 Euro monatlich als abgegolten gilt.

In dem aktenkundigen, im Auftrag des Bundessozialamts, Landesstelle Oberösterreich von Frau Dr. Helga Ld. erstellten, fachärztlichen Sachverständigengutachten vom 10. Mai 2010 wurde beim Bw. eine Behinderung mit einem Gesamtgrad von 50 % festgestellt. In einer ebenfalls aktenkundigen ärztlichen Bestätigung vom 21. April 2010 wurde beim Bw. unter anderem auch eine Getreideunverträglichkeit (Zöliakie) bescheinigt. Durch die beim Bw. festgestellte Getreideunverträglichkeit (Zöliakie) ist die Notwendigkeit einer vom Bw. geltend gemachten Krankendiätverpflegung impliziert. Das Finanzamt hat bisher nur den Pauschbetrag wegen einer Magenkrankheit anerkannt. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist nach § 2 Abs. 1 letzter Satz VO Außergewöhnliche Belastungen der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen. Demnach sind 70,00 Euro pro Monat bzw. 840,00 Euro pro Jahr zu berücksichtigen. Der angefochtene Bescheid ist dahingehend abzuändern.

2.2.2.2. Kraftfahrzeug

Der pauschale Freibetrag in Höhe von 153,00 Euro monatlich bzw. 1.836,00 Euro pro Jahr für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung gemäß § 3 Abs. 1 VO Außergewöhnliche Belastungen wurde bereits vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung im angefochtenen Bescheid berücksichtigt. Diesbezüglich ist sowohl dem Bw. als auch dem Finanzamt zu folgen.

3. Berechnung der Einkommensteuer für 2010

Die Einkommensteuer für 2010 wird somit wie folgt berechnet:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Bundesdienst	35.787,47	
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	3.372,00	
Pendlerpauschale laut Veranlagung	0,00	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		39.027,47
Gesamtbetrag der Einkünfte		39.027,47
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: $(60.000 \text{ €} - 39.027,47 \text{ €}) * (730,00 \text{ €} - 60) / 23.000 + 60 \text{ €}$	-655,41	
Kirchenbeitrag	-200,00	
Außergewöhnliche Belastungen:		
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	-243,00	
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	-2.676,00	
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	-492,14	
Einkommen		34.760,92
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
$(34.760,92 - 25.000,00) * 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	9.328,11	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	9.328,11	
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00	
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00	
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	363,14	
Einkommensteuer	9.346,25	
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-6.368,30	
Festgesetzte Einkommensteuer	2.977,95	
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,05	
Abgabennachforderung / Abgabengutschrift	2.978,00	

Linz, am 18. Juli 2013