



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Mag. Herwig Draxler und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die **Berufung** des Bw., vom 29. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 11. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer 2006

entschieden:

Die **Berufung** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Der alleinstehende Berufungswerber (in der Folge auch bloß: Bw.) bezog im Streitjahr 2006 als leitender Angestellter einer Versicherungsanstalt Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit, daneben noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte.

Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006 machte der Bw. unter Hinweis auf seine Behinderung Pauschalbeträge sowie verschiedene Aufwendungen im Gesamtausmaß von € 3.551,40 als außergewöhnliche Belastung geltend. Mit ergänzendem Schriftsatz ersuchte der Bw. noch, ein Beratungshonorar als Sonderwerbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abzug zu bringen.

Das Finanzamt versagte mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid den Aufwendungen für Terrassenarbeiten, Gartenarbeiten, für eine Haushaltshilfe und für ein magenschonendes Granulat die Anerkennung. Berücksichtigung fanden lediglich die beantragten Pauschbeträge

sowie die verbliebenen sonstigen Aufwendungen in Höhe von € 501,40. Ein Abzug der begehrten Sonderwerbungskosten erfolgte nicht.

Unter Anführung einiger Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sowie Beifügung weiterer Unterlagen er hob der Bw. fristgerecht Berufung und begehrte nochmals, die nicht gewährten Kosten zu berücksichtigen. Darüber hinaus beantragte der Bw. – erstmalig im Verfahren – auch die Kosten für Diätnahrung im Betrag von € 450,00 – wie schon für 2004 – als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Nach Vorlage dieser Berufung zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat hatte der Bw. noch einen Wiederaufnahmsantrag betreffend die Jahre 2004 bis 2006 beim Finanzamt eingebracht, der in weiterer Folge dann Gegenstand des Berufungsverfahrens GZ. RV/0274-K/10 beim UFS, Außenstelle Klagenfurt, war. Darin hatte der Bw. die Anerkennung des Pauschbetrages für Behinderte mit dauernder Gehbehinderung und die Gewährung des "großen" Pendlerpauschales wegen Gehbehinderung begehrt. Diese beiden Punkte sind im gegenständlichen Verfahren ebenfalls zu beurteilen.

Mit an den UFS weitergeleiteter Eingabe an das Finanzamt vom Herbst 2010 ersuchte der Bw. schließlich, aus dem Schnitt der Jahre 2007 bis 2009 abgeleitete Aufwendungen für Medikamente und spezielle Verpflegung im Wege der Glaubhaftmachung und ohne Abzug eines Selbstbehaltes auch für 2006 im Ausmaß von € 1.802,09 als außergewöhnliche Belastung in Abzug zu bringen. Dazu verwies der Bw. auf den Fall eines vergleichbar Behinderten, dem diese Kosten bei seiner Veranlagung ohne Nachfrage anerkannt worden wären.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurden umfangreiche Ermittlungen und Erhebungen, insbesondere beim zuständigen Bundessozialamt, gepflogen sowie daran anschließend ein Vorhalteverfahren und eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs ist festzuhalten, dass der Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung die Berufungspunkte "Beratungshonorar als Sonderwerbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung" sowie "Aufwendungen für Terrassen- und Gartenarbeiten" nicht mehr aufrechterhalten bzw. diese explizit zurückgenommen hat.

Strittig und zur Beurteilung verbleiben demnach nur mehr die Punkte

"Pauschbetrag für die Benützung eines eigenen Kfz wegen Gehbehinderung"
"Großes Pendlerpauschale wegen dauernder starker Gehbehinderung"

"Aufwendungen für eine Haushaltshilfe"

"Im Schätzungswege ermittelte Aufwendungen für Diätnahrung"

"Nicht belegte Kosten wegen eines Magenleidens ohne Selbstbehalt"

Als Ergebnis der erst- und zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren konnte der Unabhängige Finanzsenat nachstehenden unstrittigen Sachverhalt als entscheidungsrelevant feststellen. Dieser allgemeine und chronologisch dargestellte Sachverhalt gründet sich neben den eigenen Ermittlungsergebnissen des UFS auf den Inhalt der vorgelegten erstinstanzlichen Verwaltungsakte in Verbindung mit dem in der mündlichen Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen des Berufungswerbers. Sofern noch zusätzliche Sachverhaltsfeststellungen, die jeweils nur für einzelne Berufungspunkte maßgeblich sind, getroffen worden sind, werden diese zur besseren Übersichtlichkeit in weiterer Folge bei den jeweiligen Ausführungen gesondert dargelegt.

Bereits im Jahr 1986 wurde der Berufungswerber anlässlich einer Untersuchung bei der Stellungskommission aufgrund einer Beeinträchtigung des Bewegungsapparates für untauglich zur Ableistung des Präsenzdienstes befunden. Der fachärztliche Befund vom 24. Juli 1986 attestierte beim Bw. einen Beckenschiefstand mit daraus resultierender skolioitischer Fehlhaltung und daneben eine Spondylolisthesis L V S I.

Mit Bescheid des Bundessozialamtes Kärnten vom 23. Juli 1999 stellte dieses beim Bw. einen Grad der Behinderung von 50% fest. Grund dafür waren eine chronische Lumbosacralgie mit pseudoradikulärer Ausstrahlung links bei Spondylolisthesis Grad I und Degenerationen der Lendenwirbelsäule, Richtsatzposition I f 191. Außer Betracht blieben bei der Einschätzung des Gesamtgrades der Behinderung intermittierende Gonarthralgien bei Verdacht auf Chondromalazia patellae beidseits links mehr als rechts, Richtsatzposition analog III j 417, mit einem Grad der Behinderung (auch bloß: GdB) von 10%.

Aktenkundig ist weiters eine seitens des Magistrates A-Stadt ausgestellte ärztliche Bestätigung vom 21. Mai 2001. Demnach werde im Hinblick auf die – im vorigen Absatz dargestellte – Beeinträchtigung aus amtsärztlicher Sicht festgestellt, dass seitens des Bw. im akuten Schub und bei entzündlicher Aktivierung größere Besorgungen des alltäglichen Lebens nicht durchgeführt werden könnten und eine Hilfeleistung durch andere Personen notwendig sei.

Eine neuerliche Untersuchung im Mai 2002 ergaben eine chronische Lumbosacralgie bei Bandscheibenprolaps L3/L4 links, Diskusprotrusion L4/L5, Neuroforaminastenose L4/L5, Spondylolisthese L5/S1, Blockwirbel TH10/11, Kypohose, Skoliose, Richtsatzposition I f 191, Grad der Behinderung – wiederum – 50%, sowie daneben intermittierende Knieschmerzen links bei Verdacht auf Knorpelschaden, Richtsatzposition analog III j 417, GdB 10%.

Laut amtsärztlicher Bescheinigung vom 17. Juni 2004 liegt beim Berufungswerber seit damals ein Reizmagen bei der (Anm.: durch die Beeinträchtigung des Bewegungsapparates erforderlichen) Medikamenteneinnahme vor. Eine strenge und aufwendige Magen-Darmdiät sei einzuhalten. Der Grad der Behinderung betrug unverändert 50%.

Im Rahmen einer alle vier bis fünf Jahre stattfindenden turnusmäßigen MRT-Untersuchung der gesamten Wirbelsäule, damals im Krankenhaus B-Stadt, wurde darüber am 1. März 2007 ein Befundbericht erstattet. Ein Grad der Behinderung ist darin nicht angeführt.

Mit Datum 4. Juni 2007 war dem Bw. dann vom Magistrat A-Stadt ein Parkausweis für Behinderte gemäß § 29 b der Straßenverkehrsordnung 1960 (StVO) ausgestellt worden. Eine Rückwirkung der Geltung wurde auf diesem Dokument nicht vermerkt. Ob der damals beim Amtsarzt neben anderen Dokumenten vorgelegte Befund vom 1. März 2007 ausschlaggebend für die Ausstellung des Parkausweises gewesen war, konnte nicht festgestellt werden. Jedenfalls war dies zum damaligen Zeitpunkt der aktuellste Befund.

Am 15. Juni 2007 beantragte der Bw. mit dem Vordruck Kr 21 unter Hinweis auf den ausgestellten Parkausweis bei der Versicherungs AG die Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer. Einen Bescheid oder eine andere Urkunde über die Befreiung konnte der Bw. nicht vorlegen, eine Vorschreibung ist jedenfalls in der Folge unterblieben.

Das Krankheitsbild hatte sich im Laufe der Jahre zwar nur langsam und geringfügig, aber dennoch verschlechtert.

Aus diesem Grund war dann auf Basis eines ärztlichen Sachverständigengutachtens vom 26. Juni 2008 der Gesamtgrad der Behinderung wegen eines Wirbelsäulensyndroms mit Funktionseinschränkung, Richtsatzposition I f 191, mit 60% eingeschätzt und festgestellt worden.

Dem anlässlich der Anschaffung eines neuen Kraftfahrzeuges gestellten Antrag auf Rückersatz der bezahlten Normverbrauchsabgabe war mit Bescheid des Bundessozialamtes vom 17. Oktober 2008 stattgegeben worden.

Die Bundesberufungskommission beim BM für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz hat mit rechtskräftigem Bescheid vom 17. September 2009 festgestellt, dass beim Bw. keine solche dauernde Gesundheitsschädigung vorliege, die eine zusätzliche Eintragung im Behindertenpass über die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zulassen würde. Die Berufungskommission stützte sich bei ihrer Beurteilung auf ein von ihr eingeholtes ärztliches Sachverständigengutachten vom 14. Mai 2009. Darin wird ausgeführt, dass der Bw. in der Lage sei, eine kurze Wegstrecke von ca. 300 bis 400 Meter aus eigener Kraft und ohne

fremde Hilfe (allenfalls unter Verwendung zweckmäßiger Behelfe) ohne Unterbrechung zurücklegen könne. Die Verwendung erforderlicher Behelfe würde die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht in hohem Maße erschweren. Auch wirke sich die Gesundheitsschädigung beim Bw. nicht auf die Möglichkeit des Ein- und Aussteigens und der sicheren Beförderung in einem öffentlichen Verkehrsmittel unter Berücksichtigung der beim üblichen Betrieb dieser Verkehrsmittel gegebenen Bedingungen nicht aus. Der Bw. hatte dieses ihm im Rahmen des Parteiengehörs zur Kenntnis gebrachte Gutachten unbeeinsprucht gelassen.

Als Ergebnis einer am 19. August 2010 durchgeführten fachärztlichen Untersuchung wurde beim Bw. der Gesamtgrad der Behinderung – gegenüber 2008 unverändert – wiederum mit 60% festgestellt.

Außerdem wurde von der sachverständigen Fachärztin noch festgehalten, dass – zum damaligen Zeitpunkt – eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht gegeben wäre.

Nach einer Stellungnahme des ärztlichen Dienstes bei der Landesstelle Kärnten des Bundessozialamtes sei der Bw. weiters, und zwar – rückwirkend – ab 2004, wegen einer Magenkrankheit auf Diätverpflegung laut Richtsatzposition D 3 angewiesen.

Aufgrund einer generellen erlaßmäßigen Regelung des Bundesministers für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz vom 16. Juni 2010 war dem Bw. mit Datum 21. September 2010 – ungeachtet des Inhaltes des negativen Bescheides vom 19. September 2009 – auf dem Behindertenpass ein Vermerk, wonach dem Bw. die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar sei, angebracht worden. Ein Zusatz, ab welchem Zeitpunkt dies der Fall wäre, ist nicht enthalten. Zusätzlich wurde noch vermerkt, dass eine Gesundheitsschädigung D 3 gemäß § 2 Abs. 1 dritter Teilstrich der VO 303/1996 (Anm.: über die Notwendigkeit einer Diätverpflegung wegen einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit) seit 2004 vorliege.

In rechtlicher Hinsicht wird dazu ausgeführt:

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei die genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen. Die Belastung ist nach Abs. 2 leg.cit. außergewöhnlich, soweit sie höher ist

als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, Vermögensverhältnisse erwächst.

In § 34 Abs. 6 EStG ist normiert, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung (...), und erhält weder der Steuerpflichtige (...) eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm gemäß [§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Nach Abs. 2 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45% bis 54% wird gemäß Abs. 3 jährlich ein Freibetrag von € 243,00 gewährt. Anstelle des Freibetrages können nach Abs. 5 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 idF BGBl. II 2001/416, sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat (...). Nach § 1 Abs. 3 der VO sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) zu kürzen.

Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind gemäß § 2 Abs. 1 der VO ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

In § 3 Abs. 1 der VO ist normiert, dass für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen (...) für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benutzt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro monatlich zu berücksichtigen ist. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29 b der StVO (...) nachzuweisen. Im § 29 b StVO wiederum ist geregelt, dass die Behörde Personen, die dauernd stark gehbehindert sind, auf deren Ansuchen einen Ausweis über diesen Umstand auszufolgen hat.

Endlich ist noch auf § 4 der VO zu verweisen, wonach nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgeräte, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Im Lichte und Zusammenspiel all dieser Normen sind nun die geltend gemachten Aufwendungen und Kosten im Einzelnen auf ihre Abzugsfähigkeit zu überprüfen:

Punkt 1) "Pauschbetrag für die Benützung eines eigenen Kfz gemäß § 3 der VO"

Unstrittig ist, dass der Berufungswerber wegen des am 4. Juni 2007 ausgestellten Parkausweises ab dem Jahr 2007 Anspruch auf den Pauschbetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung hat. Zu beurteilen ist demnach, ob die Voraussetzungen für die Gewährung dieser steuerlichen Begünstigung auch für das Jahr 2006 gegeben sind.

Als besonders bedeutsam wird seitens der Berufungsbehörde vorerst nochmals festgehalten, dass auf dem Parkausweis eine Rückwirkung der Geltung nicht vermerkt ist. Daraus erhellt, dass eine dauernde starke Gehbehinderung, für deren steuerliche Begünstigungswirkung ex lege – neben anderen – der Nachweis durch einen Parkausweis gemäß § 29 b StVO zu erbringen ist, frühestens mit der Ausstellung dieses Ausweises am 4. Juni 2007 als erwiesen angesehen werden kann. Zwar ergibt sich aus dem oben dargestellten Krankheitsverlauf, dass der Bw. schon seit zumindest 1986 an Einschränkungen bzw. Beeinträchtigungen der Beweglichkeit leidet. Im Jahr 1999 war dann das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit mit 50% aufgrund einer Behinderung nach Richtsatzposition I f 191 behördlich festgestellt worden. Dass daraus aber eine solche dauernde starke Gehbehinderung, die die Benützung von Massenbeförderungsmitteln unmöglich macht, schon für 1999 und die Folgejahre abgeleitet werden kann, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht zwingend erkennbar. Mit dem Parkausweis vom 4. Juni 2007 wurde bloß dokumentiert, dass eben gerade erst zu diesem Zeitpunkt die körperliche Beeinträchtigung des Bw. ein solches Ausmaß erreicht hatte, dass von einer dauernden starken Gehbehinderung gesprochen werden konnte. Auch hatte der Bw. selbst in der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich und überzeugend dargetan, dass sich das Krankheitsbild, wenn auch nur sehr langsam und sich über Jahre hinziehend so doch zunehmend, verschlechtert hatte. Dadurch bedingt war dann auch im Juni 2008 der Grad der Behinderung wegen der Beeinträchtigung nach Richtsatzposition I f 191 mit 60% neu ermittelt und festgestellt worden. Nach Ansicht des erkennenden Senates ist sohin klargestellt, dass speziell im Hinblick auf diesen progressiven Krankheitsverlauf ein Rückschluss auf eine so starke, dauernde Gehbehinderung, dass die Benützung von Massenverkehrsmitteln unmöglich geworden war, vor dem 4. Juni 2007 nachweisbar nicht gezogen werden kann.

Insofern der Berufungswerber die Entscheidung des UFS vom 19. Juli 2005, RV/1210-W/05, als Argumentationshilfe heranzieht, so ist ihm zunächst entgegenzuhalten, dass auch darin bei gesetzes- und verfassungskonformem Verständnis der Verordnung das Vorliegen einer dauernden starken Gehbehinderung *im jeweiligen Veranlagungszeitraum* gefordert wird. Dies ist aber nach den obigen Ausführungen im gegenständlichen das Jahr 2006 betreffenden Berufungsverfahren eben nicht der Fall. In dieser Entscheidung wird weiters – unter Hinweis auf die herrschende Ansicht der Lehre (*Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke*, EStG 1988, § 35 Anm. 7) – ausgeführt, dass die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung schon zu einem Zeitpunkt vor Ausstellung einer amtlichen Bescheinigung erfolgen könne, wenn aus dieser hervorgehe, dass die Behinderung schon zu einem früheren Zeitpunkt bestanden habe. Enthalte die Bestätigung jedoch keinen diesbezüglichen Hinweis, stünden die Freibeträge erst ab der Ausstellung der Bestätigung zu. Sollte allerdings ein früherer Zeitpunkt offenkundig sein, etwa eine Behinderung auf Grund von Verletzungen durch einen Verkehrsunfall, so wäre dieser Zeitpunkt für die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung maßgeblich. Im vorliegenden Fall enthält weder der Parkausweis vom 4. Juni 2007 einen Hinweis, dass die Voraussetzungen für die Ausstellung eines solchen Ausweises schon vorher bestanden hätten, noch liegt ein einmaliges, datumsmäßig feststehendes Ereignis wie etwa ein Verkehrsunfall vor, ab dem unstrittig von einer dauernden starken Gehbehinderung gesprochen werden kann. Aus der unzweifelhaft – wenn auch nur langsam – fortschreitenden Verschlechterung lässt sich sohin eine vor dem 4. Juni 2007 liegende dauernde starke Gehbehinderung in einem die Ausstellung eines Parkausweises rechtfertigenden Ausmaß nicht nachweisen.

Auch der Umstand, dass die Vorschreibung der motorbezogenen Versicherungssteuer ab Juni 2007 antragsgemäß unterblieben ist, lässt keinen zwingenden Rückschluss auf das Vorliegen einer solcherart ausgeprägten und sohin die Begünstigung vermittelnden Behinderung für das Jahr 2006 zu. Gleches gilt für die im Jahr 2008 anlässlich der Anschaffung eines Pkw erfolgte Erstattung der Normverbrauchsabgabe, weshalb insgesamt gesehen der geltend gemachte Pauschalbetrag nicht gewährt werden konnte.

Punkt 2: "Großes Pendlerpauschale wegen dauernder starker Gehbehinderung"

Ergänzend zum oben dargelegten – allgemeinen – Sachverhalt wird noch festgestellt, dass die Wegstrecke zwischen der Wohnung des Berufungswerbers und seiner Arbeitsstätte nicht ganz vier Kilometer beträgt. Davon entfallen rund 200 Meter auf die Strecke zwischen Wohnung und der nächstgelegenen Bushaltestelle sowie etwa 280 Meter auf die Distanz zwischen Arbeitsstätte und der dort in der Nähe befindlichen Bushaltestelle.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Nach lit. a) leg. cit. sind diese Ausgaben bei

einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, so wird gemäß lit. c) leg. cit. bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km zusätzlich ein Pauschbetrag in Höhe von 270 Euro jährlich berücksichtigt.

Der Gesetzgeber regelt nicht, unter welchen Voraussetzungen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar ist. Nach der Verwaltungspraxis liegt eine solche Unzumutbarkeit dann vor, wenn ein Massenbeförderungsmittel zumindest auf dem halben Arbeitsweg überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit – etwa bei Nacharbeit – verkehrt, wenn die Anfahrtszeit unüblich lange ist oder die Unzumutbarkeit wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder Blindheit im Behindertenpass eingetragen ist (*Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 16 Rz 28*). Das Vorliegen einer dieser Voraussetzungen ist aus dem Akteninhalt nicht erschließbar und hat der Bw. derartiges auch nicht vorgetragen.

Eine Unzumutbarkeit wegen einer dauernden starken Gehbehinderung wird von der Verwaltungspraxis dann angenommen, wenn der Behinderte eine Bescheinigung gemäß § 29 b StVO besitzt. Nach *Lenneis*, a.a.O., sei dies insofern bedenklich, als Gehbehinderten gerade wegen des Umstandes, dass Massenbeförderungsmittel nicht benutzt werden können, ein Freibetrag nach § 3 Abs. 1 der VO BGBI. 1996/303 idF BGBI. II 2001/416 von € 153,00 monatlich zustehe, und daher offensichtlich eine Überförderung vorliege.

Der Bw. hat nun erkennbar unter Hinweis auf den am 4. Juni 2007 ausgestellten Parkausweis gemäß § 29 b StVO beantragt, ihm auch das große Pendlerpauschale zu gewähren.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird im Lichte der obigen Ausführungen zum Kfz-Pauschbetrag nach der VO bemerkt, dass eine sich auf den Zeitraum vor dem 4. Juni 2007 erstreckende Rückwirkung nicht anerkannt werden konnte.

Darüber hinaus erscheint es dem erkennenden Senat entscheidungsrelevant, dass nach dem klaren Wortlaut des § 29 b StVO Personen, die dauernd stark gehbehindert sind, ein Ausweis darüber auszufolgen ist. Dass diese dauernde starke Gehbehinderung so beschaffen sein muss, dass den beeinträchtigten Personen die Benützung von Massenbeförderungsmitteln deswegen unzumutbar wäre, wird vom Gesetz indes nicht gefordert. Ein solcher Parkausweis soll gehbehinderten Personen bloß bestimmte Erleichterungen bei der Benützung eines Kfz ermöglichen. Weiters wurde noch mit dem auf dem Sachverständigengutachten vom 14. Mai 2009 aufbauenden Bescheid der Bundesberufungskommission beim BM für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz vom 17. September 2009 eindeutig ausgesprochen, dass beim Bw.

keine solche dauernde Gesundheitsschädigung vorliege, die eine Zusatzeintragung im Behindertenpass über die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zulassen würde. Im Gutachten war festgestellt worden, dass der Bw. in der Lage sei, eine kurze Wegstrecke von ca. 300 bis 400 Meter aus eigener Kraft und ohne fremde Hilfe – allenfalls unter Verwendung zweckmäßiger Behelfe – ohne Unterbrechung zurücklegen könne. Die Verwendung allfällig erforderlicher Behelfe würde die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht in hohem Maße erschweren. Auch wirke sich die Gesundheitsschädigung beim Bw. nicht auf die Möglichkeit des Ein- und Aussteigens und der sicheren Beförderung in einem öffentlichen Verkehrsmittel unter Berücksichtigung der beim üblichen Betrieb dieser Verkehrsmittel gegebenen Bedingungen nicht aus. Der Bw. hatte sowohl den Bescheid vom 17. September 2009 als auch das ihm im Rahmen des Parteiengehörs zur Kenntnis gebrachte Gutachten unbeeinsprucht belassen. Wenn nun die Zumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln noch im Mai 2009 gegeben war, so muss dies mit Rücksicht auf den sich laufend verschlechternden körperlichen Zustand des Bw. umso mehr auch für die Zeit davor und sohin auch für das Streitjahr 2006 gelten.

Daraus erhellt für die Berufungsbehörde, dass der Bw. im Jahr 2006 durchaus in der Lage gewesen ist, sowohl die Wegstrecken von rund 200 Meter zwischen Wohnung und Bushaltestelle sowie die Strecke zwischen Arbeitsstätte und Bushaltestelle im Ausmaß von weniger als 300 Meter ohne fremde Hilfe und ohne Unterbrechung zurückzulegen als auch dazwischen den Bus zu benützen. Bei einer gesamten Wegstrecke von nicht ganz vier Kilometer bedeutet dies, dass dem Bw. nicht nur zumindest hinsichtlich der halben Wegstrecke, sondern sogar für fast die gesamte Strecke die Benützung von Massenverkehrsmitteln zumutbar war, weshalb auch diesem Berufungspunkt eine Berechtigung nicht zukommt.

Punkt 3: "Aufwendungen für eine Haushaltshilfe"

Im Streitjahr 2006 hatte Frau P. im Haushalt des Bw. Arbeiten erledigt, die der Bw. – nach seiner Einschätzung – als körperlich anstrengend aufgrund seiner Gesundheitsschädigungen nicht durchführen habe können. Es handelte sich dabei um die gesamten Reinigungstätigkeiten in den einzelnen Räumlichkeiten (Böden trocken und nass aufwischen, Reinigung der Möbelstücke oberflächlich und innen, Reinigung von Bad und WC inklusive der bis zum Plafond reichenden Fliesen), das Reinigen der Fenster und der Terrassentüren sowie das Abnehmen, Waschen und Aufhängen aller Vorhänge. Darüber hinaus hatte die Haushaltshilfe die Reinigung von Leib- und Bettwäsche (herausnehmen aus der Waschmaschine, aufhängen, abnehmen, bügeln) durchgeführt.

Die Haushaltshilfe war einmal wöchentlich jeweils für vier Stunden von C-Dorf nach A-Stadt gekommen und hat die gerade aufgelisteten Arbeiten durchgeführt. Für ihre Tätigkeit hatte die Haushaltshilfe 10 Euro je Stunde zuzüglich eines wöchentlichen Fahrtkostenpauschales von € 5,00 erhalten. Sollte ein Termin einmal ausgefallen sein, wurde dieser später nachgeholt, sodass die wöchentlichen Kosten von € 45,00 mit 52 Wochen zu multiplizieren waren. Daraus ergibt sich der vom Bw. schließlich geltend gemachte Betrag von € 2.340,00.

Bereits im Jahr 1999 hatte der Bw. eine Haushaltshilfe, und zwar seine Mutter, beschäftigt, die exakt die gleichen, oben angeführten Arbeiten jeweils zweimal wöchentlich für zwei Stunden erledigt hatte. Der Antrag des Bw., bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 die Kosten dieser Haushaltshilfe als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, war von der damaligen Finanzlandesdirektion für Kärnten mit Berufungsentscheidung vom 17. Jänner 2002 abgewiesen worden.

Wie schon aus der Bezeichnung und auch aus dem Gesetzeswortlaut erhellt, ist eine unabdingbare Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit einer Belastung nach § 34 EStG das Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Nach Abs. 2 leg.cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach der Rechtsprechung des VwGH kann die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände eine Belastung nach sich ziehen, die für eine Steuerermäßigung nach § 34 EStG in Betracht kommt. Insbesondere sind Aufwendungen für eine Haushaltshilfe kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen in der Regel die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen (vgl. die Erkenntnisse vom 20. Februar 2000, 96/15/0197, und vom 16. Dezember 2003, 2003/15/0021).

Entscheidend und daher zu prüfen ist auch im strittigen Fall, ob eine Einkommens- und Vermögenssituation vorliegt, bei der die Beschäftigung einer Haushaltshilfe ohnedies üblich ist.

Vergleichsmaßstab für die Beurteilung der Einkommensverhältnisse ist das gesamte Einkommen, über das ein Steuerpflichtiger wirtschaftlich verfügen kann und nicht das für die Ermittlung des Selbstbehaltes relevante einkommensteuerpflichtige Einkommen (*Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke*, a.a.O., § 34 Anm. 23; VwGH vom 19. September 1989, [86/14/0192](#)), wobei auch der Familienstand zu berücksichtigen ist (VwGH vom 21. September 1983, [82/13/0133](#), und vom 11. Mai 1993, 90/14/0019).

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 2006 aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit insgesamt Nettoeinkünfte in Höhe von rd. € 40.023,00 (Gesamtbruttobezüge laut Lohnzettel abzüglich Sozialversicherungsbeiträge, Beiträge zu Interessensvertretungen und Lohnsteuer). Zusammen mit den sonstigen Einkünften im Betrag von 4.896,00 ergibt sich ein frei verfügbares wirtschaftliches Einkommen im Ausmaß von € 44.919,00, pro Monat also etwa € 3.743,00. Bei den negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung handelte es sich um eine Verlustzuweisung aus einem Bauherrenmodell, die auf das monetäre Einkommen des Bw. keinen Einfluss hatte.

Zum Vermögen des Bw. gehörte neben einem damals rund elf Jahre alten Pkw der Kompaktklasse eine Eigentumswohnung im Ausmaß vom 140 m². Die Kosten dieser im Jahr 2002 angeschafften Wohnung hatten sich auf € 350.000,00 samt € 12.000,00 für einen Tiefgaragenplatz belaufen. Im Streitjahr hafteten noch ein Darlehen in Höhe von ca. € 40.000,00 bei der M-Bank sowie etwa € 50.000,00 aus Darlehen von den Eltern bzw. Großeltern unberichtet aus. Darüber hinaus hatte sich der Berufungswerber an einem Bauherrenmodell beteiligt, wo er bei einem Beteiligungsausmaß von € 191.000,00 im Jahr 2006 eine Anzahlung von € 15.000,00 zu leisten hatte.

Unter Berücksichtigung all dieser Umstände gelangte der erkennende Senat nach den Erfahrungen des Alltags zur Auffassung, dass bei einem monatlich frei verfügbaren Betrag von mehr als € 3.700,00 die Beschäftigung einer Haushaltshilfe durch einen alleinstehenden Steuerpflichtigen in dessen 140 m² großen Wohnung als üblich anzusehen ist und es daher am Merkmal der Außergewöhnlichkeit mangelt. Auch erscheinen dem Berufungssenat bei einem Nettoeinkommen von über € 3.700,00 die monatlichen Kosten in Höhe von rund € 200,00 für eine Person, die die einleitend beschriebenen Hilfsleistungen im Haushalt erbringt, nicht überzogen und auch nicht unüblich.

Nach Lehre (vgl. etwa *Quantschnigg-Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 34 Tz 38, mit weiteren Nachweisen) und Rechtsprechung (VwGH vom 20. November 1996, [94/15/0141](#)) kann bei kranken oder pflegebedürftigen Personen allerdings insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch die Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung *über* die Tätigkeiten einer normalen Haushaltshilfe *hinausgeht*.

Bei den von der Haushaltshilfe dem Bw. gegenüber erbrachten Leistungen (Reinigen der Wohnräume, Möbel, Fenster, Vorhänge, Leib- und Bettwäsche) handelt es sich geradezu um Paradebeispiele für jene Tätigkeiten, die Haushaltshilfen üblicherweise in Haushalten – sei es von Alleinstehenden oder Familien – verrichten, und zwar auch in solchen, wo keiner der Bewohner beeinträchtigt ist. Über die Tätigkeiten einer "normalen" Haushaltshilfe

hinausgehende und wegen seiner Beeinträchtigung erforderliche *Betreuungsleistungen* hat der Berufungswerber gar nicht vorgetragen.

Besonders bedeutsam erscheint dem Berufungssenat in diesem Zusammenhang das gerade zitierte Erkenntnis des VwGH, Zl. [94/15/0141](#). Die alleinstehende Beschwerdeführerin, die an einer ähnlichen Beeinträchtigung des Bewegungsapparates wie der Bw. litt, hatte damals die Kosten einer *täglich stundenweise* beschäftigten Haushaltshilfe, deren Tätigkeitsbereich sich ebenfalls auf Raumpflege, Waschen und Bügeln – sowie noch die Zubereitung von Mahlzeiten – erstreckte, begehrte. Der VwGH erkannte dazu, dass beim Einkommen der Beschwerdeführerin (zwischen S 277.000,00 und 377.000,00) und besonders der Art der erbrachten Leistungen die Aufwendungen (Anm.: ungeachtet der Beeinträchtigung) nicht als außergewöhnlich angesehen werden können. Hält man sich zudem vor Augen, dass im damaligen Beschwerdefall die Haushaltshilfe zumindest 365 Stunden (*täglich stundenweise*) im Jahr tätig war, und beim Berufungswerber nur 208 Stunden (52 Wochen a' 4 Stunden), muss dies nach Meinung des UFS umso weniger als außergewöhnlich gewertet werden.

Der Bw. hat nun mehrfach auf die amtsärztliche Bestätigung vom 21. Mai 2001 hingewiesen, wonach von ihm im akuten Schub und bei entzündlicher Aktivierung größere Besorgungen des alltäglichen Lebens nicht durchgeführt werden könnten und eine Hilfeleistung durch andere Personen notwendig sei.

Dazu wird vom erkennenden Senat bemerkt, dass der Bw. schon im Jahr 1999, also noch weit bevor die vorangeführte Bescheinigung ausgestellt und ohne dass eine ärztliche Notwendigkeit dafür attestiert wurde, eine Haushaltshilfe beschäftigt hat, die exakt die gleichen Leistungen wie ihre Nachfolgerin erbracht hatte. Daraus und insbesondere aus dem Umstand, dass es sich bei den von der Haushaltshilfe ausgeführten Tätigkeiten wohl kaum um *größere* Besorgungen des alltäglichen Lebens handelt, leitet die Berufungsbehörde ab, dass die Beschäftigung der Haushaltshilfe nicht auf die Beeinträchtigung des Bw. zurückzuführen ist. Überdies könnten nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates die Arbeiten der Haushaltshilfe auch vom Berufungswerber selbst mit im Fachhandel erhältlichen Haushaltsgeräten ohne größere Probleme bewerkstelligt werden.

Die Frage nach Häufigkeit und Dauer der in der Bestätigung vom 21. Mai 2001 angeführten akuten Schübe und entzündlichen Aktivierungen beantwortete der Bw. in der mündlichen Verhandlung dahingehend, dass seine Krankheit chronisch und die Formulierung in der über 10 Jahre alten Bestätigung deshalb unglücklich sei. Aus diesen glaubhaften Ausführungen kann erschlossen werden, dass der körperliche Zustand der Bw. stets in etwa gleichbleibend war. Damit hat aber der Bw. selbst bestätigt, dass im Berufungszeitraum keine akuten Schübe aufgetreten sind. Der ausdrücklich auf akute Schübe hinweisenden ärztlichen Bestätigung

lässt sich daher umso weniger der Nachweis für die Notwendigkeit einer Haushaltshilfe ableiten, weshalb auch damit nichts für den Standpunkt des Berufungswerbers gewonnen werden konnte.

Die zahlreichen vom Bw. ins Treffen geführten Judikate und Lehrmeinungen betrafen anders gelagerte Sachverhalte und konnten daher zur Entscheidungsfindung nicht beitragen.

Insgesamt gesehen konnten sohin die Aufwendungen für die Haushaltshilfe nicht als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht werden.

Punkt 4: "Aufwendungen für Diätnahrung"

Bezüglich dieses Berufungspunktes wird zunächst darauf hingewiesen, dass bereits im angefochtenen Bescheid der Pauschbetrag gemäß § 2 Abs. 1 der VO für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit im Gesamtausmaß von € 504,00 – also € 42 pro Monat – ohne Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigt worden ist.

Einen belegmäßigen Nachweis über die tatsächliche Höhe und die Bezahlung der von ihm begehrten Kosten für Diätverpflegung erbrachte der Berufungswerber weder in erst- noch im zweitinstanzlichen Verwaltungsverfahren.

Nach dem klaren Wortlaut des § 2 Abs. 1 der VO ergibt sich, dass die dort angeführten Pauschalbeträge *ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten* zu berücksichtigen wären. Sollten daher anstelle der Pauschalbeträge tatsächlich erwachsene Kosten anerkannt werden, müssen diese nach herrschender Ansicht (*Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 9 zu § 35; Jakom, *Baldauf*, EStG, 2010, § 35 Rz 31; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 35 Anm. 50; UFS vom 30. September 2003, RV/4012-W/02) nachgewiesen werden. Eine Schätzung durch den Steuerpflichtigen oder die Vorlage von statistischen Durchschnittssätzen sind nicht ausreichend (*Doralt*, a.a.O.), da die Pauschalbeträge der VO ohnehin auf langjährigen Erfahrungswerten beruhen (UFS vom 10. Mai 2007, RV/2551-W/06). Nur in vereinzelten Ausnahmefällen genügt eine Glaubhaftmachung, weil die genannten Pauschalbeträge von langjährigen Erfahrungswerten ausgehen (UFS vom 26. November 2008, RV/3526-W/08).

Da ein solcher Ausnahmefall für den Unabhängigen Finanzsenat im gegenständlichen Verfahren nicht erkennbar war, konnten mangels belegmäßigem Nachweis weder die – schon vom Finanzamt nicht anerkannten – Kosten für ein magenschonendes Granulat in Höhe von € 100,00 noch die in der Berufungsschrift erstmals begehrten und vom Bw. bloß geschätzten Aufwendungen für Diätnahrung mit einem Betrag von € 450,00 in Abzug gebracht werden.

Daran verschlägt auch nicht, dass bei der Veranlagung 2004 – aus welchen Gründen auch immer – ein solcher Betrag Berücksichtigung gefunden hatte, da kein Steuerpflichtiger aus einer unrichtigen Vorgangsweise in einem Veranlagungsjahr ein Recht auf Beibehaltung dieser auch in anderen Jahren ableiten kann. Auch diesem Antrag des Bw. musste sohin ein Erfolg versagt bleiben.

Punkt 5: "Nicht belegte Kosten wegen eines Magenleidens ohne Selbstbehalt"

Schließlich ersuchte der Berufungswerber mit während des anhängigen Berufungsverfahrens beim Finanzamt eingebrauchtem Schriftsatz vom 28. September 2010 noch, Aufwendungen für Medikamente, spezielle Verpflegung und diverse Medikamente im Betrag von € 1.802,09 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Dies unter Hinweis darauf, dass die Notwendigkeit einer Diätverpflegung D 3 – wegen eines Magenleidens oder einer anderen inneren Krankheit – rückwirkend bis 2004 auf dem Behindertenpass zusätzlich vermerkt worden sei. Da er für das Jahr 2006 über keine Unterlagen und Belege mehr verfüge, habe er den vorangeführten Betrag aus dem Schnitt der für die Jahre 2007 bis 2009 aus diesem Titel angefallenen Kosten ermittelt. Auch mögen im Hinblick auf den Grad seiner Behinderung der in seinen Steuererklärungen stets zu Unrecht in Abzug gebrachte Selbstbehalt nunmehr außer Acht gelassen und diese Krankheitskosten ohne Selbstbehalt anerkannt werden. Als Anlage fügte der Bw. seiner Eingabe noch einen Steuerbescheid eines ebenfalls begünstigten Behinderten mit Zusatzeintragung D 3 bei, welchem die bloß glaubhaft gemachten und begehrten Aufwendungen ohne jegliche Nachfrage durch das Finanzamt gewährt worden wären.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird hinsichtlich der Nichtabzugsfähigkeit von nicht nachgewiesenen Kosten auf die umfassenden rechtlichen Ausführungen oben im Punkt 4 verwiesen. Zusätzlich wird noch bemerkt, dass gemäß § 4 der Verordnung Kosten der Heilbehandlung, so auch Medikamente, nur im *nachgewiesenen* Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Nicht zutreffend ist weiters der Vorwurf des Berufungswerbers, in seinen Steuererklärungen (Anm.: gemeint wohl: Steuerbescheiden) wäre stets zu Unrecht ein Selbstbehalt in Abzug gebracht worden. Laut Akteninhalt lässt sich den einliegenden Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2004 bis 2007 und 2009, sohin auch für das Berufungsjahr 2006, kein wie immer gearteter Hinweis auf einen Selbstbehalt und schon gar nicht auf einen Abzug eines solchen finden. Im Gegenteil waren dem Bw. bei der Veranlagung 2006 der allgemeine Pauschalbetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG für eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50%, der Pauschalbetrag nach § 2 Abs. 1 der VO für Diätverpflegung sowie übrige Kosten im Ausmaß von € 501,40, sämtliche ohne Abzug eines Selbstbehaltes, gewährt worden.

Auch vermag der Bw. mit seinem Vergleich mit einem anderen, ebenfalls beeinträchtigten Steuerpflichtigen der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Nach herrschender Ansicht kann niemand aus einer falschen Beurteilung bei einem anderen Steuerpflichtigen ein Recht auf eine gleichfalls unrichtige Vorgangsweise in seinen eigenen Steuerangelegenheiten ableiten.

Die vom Bw. bloß im Schätzungswege ermittelten und nicht nachgewiesenen Aufwendungen für Medikamente, spezielle Verpflegung und diversen Medikamente in Höhe von € 1.802,09 konnten daher ebenfalls nicht anerkannt werden.

Insgesamt gesehen ist es dem Berufungswerber sohin nicht gelungen, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 21. Dezember 2011