



Entscheidinstanz: Steuerrekurskommissionen

Geschäftsnummer: StRK_2ST.2003.50

Datum des Entscheids: 18. Juni 2003

Rechtsgebiet: Steuerrecht

Stichwort: Invaliditätskosten

verwendete Erlasse: § 32 lit. a Steuergesetz

Zusammenfassung:

Gehbehinderte Invalide, denen die Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht zuzumuten ist, können die Kosten eines Motorfahrzeugs für Arztbesuche, Therapien usw. als rein invaliditätsbedingte Fahrten vollumfänglich, diejenigen für den übrigen Gebrauch des Autos nur im Umfang der Differenz zu den Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels als Invaliditätskosten zum Abzug bringen. Mangels hinreichender Substanziierung sind sie vorliegend zu schätzen. Die Mehrkosten eines besonders angefertigten Spezialfahrrads zur Ausübung von Behindertensport und die dem gehbehinderten Invaliden im Zusammenhang mit Ferien und Reisen entstandenen Mehraufwendungen für teurere Hotelzimmer usw. gehören indes nicht zu den abzugsfähigen Invaliditäts-, sondern zu den übrigen, nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten. Abgrenzung Berufskosten – Invaliditätskosten.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

- A. X (nachfolgend der Pflichtige) ist seit 1983 infolge eines Unfalls komplett querschnittgelähmt. Die Lähmung besteht vom vierten Brustwirbel abwärts, mit der Folge, dass unterhalb der Brustwarzen weder Gefühl noch Muskelfunktionen vorhanden sind. Seit Abschluss seiner Ausbildung im Jahr 1997 ist der Pflichtige als kaufmännischer Angestellter mit einem 100%-Pensum erwerbstätig.
- B. In der Steuererklärung 1999 B machte er Invaliditätskosten von Fr. 23 598 zum Abzug geltend, welche sich aus Aufwendungen für Auto- und Mietmehrkosten, Krankenkassenselbstbehalt, selbst bezahlte Medikamente sowie Mehraufwendungen für Kleider, Reisen und den Kosten eines seiner Behinderung angepassten Fahrrads zusammensetzten. Diesen Abzug liess der Steuerkommissär weder im Einschätzungs- noch im Einspracheverfahren zu.
- C. Einen gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs heisst die Steuerrekurskommission II nach (ergänzender) Untersuchung im Wesentlichen mit der nachfolgenden Begründung teilweise gut.



Erwägungen:

(...)

2. a) Von den Einkünften werden gemäss § 32 lit. a StG die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese 5% der um die Aufwendungen gemäss §§ 26–31 StG verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen. § 32 lit. a StG stellt die kantonale Umsetzung von Art. 9 Abs. 2 lit. h des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) dar. Der Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskostenabzug zählt zu den sog. allgemeinen Abzügen (vgl. Marginale zu § 31 StG), welche auch als sozialpolitische Abzüge bezeichnet werden (Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 25 N 1). Der Steuergesetzgeber hat diese Kategorie von Abzügen aus sozialpolitischen Überlegungen und aus Billigkeitserwägungen geschaffen (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 9 N 21 StHG, auch zum Folgenden). Die allgemeinen Abzüge sind im Bereich der Einkommensverwendung angelegt: Gewisse Lebenshaltungskosten, d.h. Ausgaben, die der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse dienen, dürfen aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung, obschon dies mit dem Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer schwer vereinbar ist, von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Abzugsfähig sind nur solche Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten, die tatsächlich verausgabt, also nicht von dritter Seite, insbesondere von einer Versicherung, gedeckt werden (Reich, Art. 9 N 50 f. StHG). Abgesehen vom erwähnten Selbstbehalt von 5% der um die abziehbaren Aufwendungen verminderten steuerbaren Einkünfte sind sie in vollem Umfang abzugsfähig.

Anders als ein Sozialabzug, der mit einem regelmässig unabhängig von der individuellen Leistungsfähigkeit bemessenen Einschlag die verminderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufgrund des sozialen Standes des Steuerpflichtigen berücksichtigt und so einen Ausgleich zwischen verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen schaffen will, zielt der Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskostenabzug darauf ab, die Steuerlast der konkreten, quantitativ individualisierten Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anzupassen. Qualifiziert sich dieser Abzug demnach nicht als Sozialabzug, fällt er folgerichtig auch nicht in die Tarifkompetenz der Kantone (vgl. BGE 128 II 66 E. 4 c 72) und bildet zu Recht Gegenstand des Steuerharmonisierungsgesetzes (Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG). Dieses lässt den Kantonen mit Art. 9 Abs. 2 lit. h StHG lediglich hinsichtlich der Höhe der Franchise eigenen gesetzgeberischen Spielraum (BGE 128 II 66 E. 4 b 71).

- aa) Um den Begriff der abzugsfähigen Invaliditätskosten von den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten abzugrenzen, ist zunächst vom Grundsatz auszugehen, dass das Einkommen eines jeden Steuerpflichtigen zur Deckung der Lebenshaltungskosten zu verwenden ist und diese (daher) in der Regel steuerlich nicht abzugsfähig sind (StRK II, 2. Mai 2001, 2 ST.2001.99). Wo Zweifel über die Abzugsfähigkeit bestehen, hat sodann der Grundsatz Vorrang, wonach alles, was den Charakter von Lebenshaltungskosten hat, vom Abzug ausgeschlossen ist (Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 25 N 8 mit Hinweisen). Diese Regel statuiert auch das Steuergesetz in § 33 lit. a, wonach Aufwendungen für den Unterhalt des



Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand – anders als die Gewinnungskosten zur Erzielung eines Erwerbseinkommens – nicht abzugsfähig sind. Mithin ist der Begriff der Invaliditätskosten in diesem Sinn restriktiv zu verstehen.

- bb) Anders als bei den Krankheitskosten, die dann als abzugsfähig gelten, wenn sie der Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit dienen (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 33 Rz. 23; Kreis Schreiben der eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 16 vom 14. Dezember 1994 in ASA 63, 727), geht es bei den abzugsfähigen Invaliditätskosten um die Kosten für Geräte und Massnahmen, die es dem Invaliden erlauben, die Folgen seiner Gebrechen zu minimieren (Steuergericht des Kantons Solothurn, 1. März 1999, SO Steuerpraxis 1999 Nr. 13). Indes sind lediglich solche Kosten zu berücksichtigen, welche als direkte Folge der Beeinträchtigung unvermeidlich anfallen, d.h. die fraglichen Kosten müssen in einem adäquat-kausalen Zusammenhang mit der Invalidität stehen (StRK I, 27. März 2002, 1 ST.2002.67, auch zum Folgenden). Indirekte Folgen haben unberücksichtigt zu bleiben. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass beispielsweise steuerlich nicht absetzbare Mehrkosten in der Haushaltsführung auch bei Gesunden anfallen können; insbesondere etwa bei Betagten, welche mit zunehmendem Alter den Haushalt nicht mehr aus eigener Kraft zu führen vermögen. Auch in diesen Fällen ist mithin die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aufgrund von unvermeidbaren (unfreiwilligen) Kosten geschmälert. Mithin bedeutete es eine vom Gesetzgeber nicht gewollte und auch nicht gerechtfertigte Bevorzugung von Invaliden, wenn diese sämtliche durch ihre Behinderung entstehenden Mehrkosten in der Lebenshaltung vom Einkommen abziehen könnten. In restriktiver Auslegung von § 32 lit. a StG sind die Abzüge auf diejenigen Kosten zu beschränken, die aus der persönlichen Pflege und Betreuung des Invaliden herrühren oder die mit Massnahmen zur Behebung oder Linderung der unmittelbaren Folgen der Behinderung im privaten oder beruflichen Alltag zusammenhängen (Brillen, Hörgeräte, Invalidenfahrzeuge etc.). Diese Kosten sollen ihn nicht zur Behinderung hinzu auch noch in steuerlicher Hinsicht belasten. Nicht darunter fallen die Kosten von Luxusgütern oder von Hilfsmitteln für Tätigkeiten, auf welche der Beeinträchtigte auch gut verzichten könnte (SO Steuerpraxis 1999 Nr. 13). Dass eine Invalidität indirekt auch anderweitige Kosten in der Lebenshaltung verursacht, ist steuerlich – auch im Licht des vom Pflichtigen angerufenen verfassungsmässigen Diskriminierungsverbots (Art. 8 Abs. 2 BV) – hinzunehmen (vgl. StRK II, 2. Mai 2001, 2 ST.2001.99).
- cc) Als Invaliditätskosten sind sodann gemäss Gesetzeswortlaut allein die Mehrkosten zu berücksichtigen, welche aufgrund der Invalidität des Steuerpflichtigen selbst oder einer von ihm unterhaltenen Person entstehen; Aufwendungen für andere Personen fallen ausser Betracht.
- dd) Was den Spezialfall der Kosten bzw. Mehrkosten für die Benutzung eines Motorfahrzeugs unter dem Titel von Krankheits- und Invaliditätskosten anbelangt, hat die Steuerrekurskommission II in einem Entscheid vom 29. Februar 2000 zu § 25 Abs. 1 lit. f des bis 31. Dezember 1998 geltenden Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) festgehalten, dem Abzug solcher Kosten als Invaliditätskosten stehe aus steuerrechtlicher Sicht nichts entgegen. Dabei seien Fahrten, die unmittelbar wegen der Invalidität notwendig



seien, wie Arztbesuche etc., von jenen abzugrenzen, welche dem normalen Lebenswandel zuzurechnen seien. Bei den rein invaliditätsbedingten Fahrten seien die vollen Kosten abziehbar, wogegen bei den übrigen Fahrten nur die Differenz zwischen den Kosten für öffentliche Verkehrsmittel und denjenigen für das Privatfahrzeug zu berücksichtigen sei, weil nur in diesem Umfang Mehrkosten entstünden (2 ST.1999.403). Die Rekurskommission erwog in jenem Entscheid, die Abgrenzung der abziehbaren von den unbeachtlichen Invaliditätskosten folge einem Vergleich der Aufwendungen für die Lebenshaltung des Invaliden und eines Gesunden. Massstab müsse dabei der in guten Treuen und vernünftig handelnde Invalide bzw. Gesunde in vergleichbaren Lebensverhältnissen sein. Es gehe somit nicht an, einem angemessenen Mehraufwand für den gewöhnlichen Lebenswandel zur Pflege sozialer Kontakte die Anerkennung zu versagen. Auf dieses Urteil Bezug nehmend hat die Steuerrekurskommission II in einem weiteren Entscheid vom 2. Mai 2001 festgehalten, dass aufgrund der beschriebenen Voraussetzungen Kosten bzw. Mehrkosten eines Invalidenfahrzeugs – unter Beachtung der vorstehenden restriktiven Auslegung – grundsätzlich auch im geltenden Recht als Invaliditätskosten qualifiziert werden könnten. Vorausgesetzt sei, dass der Invalide auf die Benutzung eines derartigen Verkehrsmittels tatsächlich angewiesen sei. Diesfalls komme dem Fahrzeug dieselbe Funktion zu wie einer Geh- oder Sehhilfe, d.h. eines Mittels zur Überwindung der unmittelbaren Folgen der Behinderung (2 ST.2001.99).

Hat ein Steuerpflichtiger wegen seiner Invalidität höhere Auslagen im Zusammenhang mit der Berufsausübung, namentlich wegen Benutzung eines Privatfahrzeugs anstelle des öffentlichen Verkehrsmittels für den Arbeitsweg, sind diese erhöhten Auslagen den Berufskosten im Sinn von § 26 StG zuzurechnen (RB ORK 1956 Nr. 26 = ZBI 57, 518 = ZR 56 Nr. 137).

- b) Invaliditätskosten im Sinn von § 32 lit. a StG stellen steuermindernde Umstände dar, welche gemäss den allgemeinen Beweislastregeln von den Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen sind (vgl. VGr, 4. November 1992, SB 92/0026; RB 1987 Nr. 35). Ist die Einschätzungsbehörde im Einschätzungs- und Einspracheverfahren ihrer Untersuchungspflicht nachgekommen, rechtfertigt sich für das Rekursverfahren, das diesfalls der Überprüfung eines bereits zweimal festgestellten Sachverhalts dient, eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn, dass der Steuerpflichtige den von ihm geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung der Beweismittel in der Rekurschrift anzutreten hat (Richner/Frei/Kaufmann, § 147 N 47). Ist jedoch der Sachverhalt weder im Einschätzungs- noch im Einspracheverfahren genügend abgeklärt worden, ist es der Rekurskommission, unter dem Vorbehalt, dass nicht ein schwerwiegender Verfahrensmangel vorliegt, welcher eine Rückweisung der Sache zur Neubeurteilung durch das kantonale Steueramt nach sich zieht (§ 149 Abs. 3 StG), unbenommen, die Steuerfaktoren aufgrund eigener Erhebungen festzustellen (vgl. RB ORK 1958 Nr. 44). Misslingt dem Steuerpflichtigen im Rahmen der ergänzenden Untersuchung der Nachweis, dass er invaliditätsbedingte Ausgaben hatte, seine Ausgaben der direkten Bewältigung der Behinderung dienten und die Ausgaben im Vergleich zu denjenigen, welche eine unversehrte Person für dieselbe Tätigkeit hätte bezahlen müssen, eine Differenz zu seinen Lasten bewirkten, ist zu Ungunsten des beweisbelasteten Steuerpflichtigen der Nachweis der geltend gemachten Invaliditätskosten als misslungen zu betrachten und ihm der betref-



fende Abzug zu verweigern. Nur soweit dem Steuerpflichtigen Substanziierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, nicht möglich oder nicht zuzumuten sind, kann sich dieser auf Schätzungen berufen, sofern seine Sachdarstellung wenigstens hinreichende Schätzungsgrundlagen enthält (RB 1975 Nrn. 54 und 64).

3. a) Das deklarationsgemässe und nicht streitige Nettoeinkommen des Pflichtigen beträgt Fr. 50 000. Die 5%-Schwelle für die Abzugsfähigkeit von Invaliditätskosten liegt demnach bei Fr. 2500. Dieser Schwellenbetrag ist um die IV-Unterstützungsleistung von Fr. 3500 sowie um die – auf dem Hilfsblatt nicht erwähnte – Hilflosenentschädigung von Fr. 2412 (monatlich Fr. 201) der Invalidenversicherung auf Fr. 8412 zu erhöhen. Da kein Anhaltspunkt für das Vorliegen zusätzlicher nicht deklarerter Vergütungen Dritter besteht, weshalb sich eine diesbezügliche Untersuchung entgegen der Ansicht des Rekursgegners erübrigt, kommt eine Reduktion der Einkommensveranlagung dann in Frage, wenn und soweit den Betrag von Fr. 8412 übersteigende invaliditätsbedingte Mehrkosten nachgewiesen sind.

b)aa) Im Zusammenhang mit der Benutzung eines privaten Personenwagens geht der Pflichtige von Kosten von Fr. 0.60/km für 25 000 jährlich gefahrene Kilometer aus (Fr. 15 000). Zur Berechnung der als Invaliditätskosten abzugsfähigen Mehrkosten vermindert er die gesamten Fahrkosten um die bereits in den Berufsauslagen enthaltenen Kosten von Fr. 2000 sowie ein «SBB-Abo» (Fr. 3000). Zur Begründung des von ihm derart verfochtenen Abzugs bringt der Pflichtige vor, er könne als rollstuhlgebundener Behinderter ohne fremde Hilfe keine öffentlichen Verkehrsmittel benutzen. Seinen Mobilitätsbedarf vermöge er allein mit dem Auto zu decken. So sei er zum Einkauf, für die Fahrt zum Sporttrainingslokal sowie für den Arbeitsweg auf das Auto angewiesen und benutze dieses auch, um seine sozialen Kontakte (zur Mutter in Nänikon, zu einem guten Freund in Rapperswil) pflegen zu können. Die Fahrgastzellen von Bus, Tram und Bahn lägen höher als die Strasse und seien nur über Treppen, die sich mit dem Rollstuhl nicht überwinden liessen, erreichbar. Der Ein- und Ausladeservice der SBB biete keinen vollwertigen Ersatz für das Auto, da er für die Fahrten zu den Bahnhöfen noch immer auf fremde Hilfe angewiesen sei. Ohne Behinderung würde er 90% der erwähnten Fahrziele ohne Auto erreichen können.

Im Zusammenhang mit der geltend gemachten jährlichen Fahrleistung ist einer Eintausch-Offerte der Garage Y AG zu entnehmen, dass der Personenwagen des Pflichtigen vom Zeitpunkt der ersten Inverkehrsetzung (5. Oktober 1992) bis zum 4. Mai 1999 165'000 km zurückgelegt hatte, was einer durchschnittlichen jährlichen Fahrleistung von rund 25'300 km entspricht.

bb) aaa)

In Würdigung dieser plausiblen Vorbringen, die im Übrigen unangefochten blieben, ist vorab festzustellen, dass der Pflichtige für die Überwindung der unmittelbaren Folgen seiner massiven Behinderung auf ein Motorfahrzeug angewiesen ist. Infolge der Querschnittlähmung wäre er nicht in der Lage, ohne motorisierten Transport seinen persönlichen Angelegenheiten (einschliesslich Arzt- oder Therapiebesuche) nachzugehen. Unter diesen Umständen lässt sich die grundsätzliche Verweigerung eines Abzugs für durch die Benutzung des privaten Personenwagens entstandene Mehrkosten auch im



Licht der einschlägigen Rechtsprechung (StRK II, 28. Februar 2000, 2 ST.1999.403; StRK II, 2. Mai 2001, 2 ST.2000.99) nicht halten. Insbesondere kann dem Pflichtigen die Abzugsfähigkeit von Kosten für die Benutzung des privaten Personenwagens nicht, wie das kantonale Steueramt meint, mit dem Hinweis auf die Möglichkeit, den TIXI Transportdienst für Behinderte zu ZVV-Tarifen zu benutzen, versagt sein: Einerseits deckt das Angebot des TIXI Transportdienstes weder geografisch noch zeitlich dieselben Mobilitätsbedürfnisse ab wie der private Personenwagen, weshalb der Transportdienst vielfach keine echte Alternative darstellt. Andererseits ist es dem Behinderten, der (noch) in der Lage ist, sich individuell mit dem eigenen Personenwagen annähernd so unabhängig wie ein Nichtbehinderter zu bewegen, nicht zuzumuten, diese (bescheidene) Liberalität aufzugeben und wie ein noch erheblich schwerer Behinderter (etwa ein Tetraplegiker) den Transportdienst zu benutzen. Die Kosten, welche im Zusammenhang mit Arzt- oder Therapiebesuchen anfielen, sind daher in vollem Umfang, die Kosten der übrigen Fahrten hingegen lediglich im Umfang der Differenz zu den Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel zu berücksichtigen.

- bbb) Da weder konkrete Angaben, geschweige denn Beweise für Fahrten zum Arzt oder zur Therapie vorliegen und lediglich die behauptete Fahrleistung von jährlich etwa 25 000 km aufgrund einer Überschlagsrechnung aus der Gesamtfahrleistung des Personenwagens erstellt ist, erweist sich zunächst die Abgrenzung der vollumfänglich abzugsfähigen Fahrtkosten von denjenigen, welche lediglich teilweise abzugsfähig sind, als unmöglich. Angesichts der plausibel erscheinenden jährlichen Fahrleistung käme es indes einer willkürlichen Würdigung des Sachverhalts gleich, vorliegend überhaupt keine Mehrkosten zu berücksichtigen. Stattdessen ist infolge der Unsicherheit bezüglich der Höhe dieser Aufwendungen zu einer Schätzung zu greifen. Der vom Pflichtigen gewählte Ansatz von Fr. 0.60 pro Kilometer erscheint vertretbar und entspricht den von der Finanzdirektion in der Verfügung über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender vom 7. September 1998 in Anschlag gebrachten Abzügen (nZStB I Nr. 17/200). Ferner sind lediglich die die Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel übersteigenden Mehrkosten zu berücksichtigen. Mit anderen Worten sind die Kosten eines Generalabonnements der SBB, welches zugleich für den Zürcher Verkehrsverbund gültig ist, zuzüglich eines Schätzbetrags für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln, welche das Generalabonnement nur anteilsweise an den Fahrpreis anrechnen, vom Total der Fahrtkosten in Abzug zu bringen. Hierfür hat der Pflichtige selbst Fr. 3000 in Rechnung gestellt. Wird dieser Betrag zur Ermittlung der Differenz zwischen den Kosten für öffentliche Verkehrsmittel und denjenigen für das Privatfahrzeug eingesetzt sowie die bereits als Berufsauslagen in Abzug gebrachten Fr. 2'000.- berücksichtigt, erscheint es durchaus angemessen, die Mehrkosten aufgrund der invaliditätsbedingten Benutzung eines Motorfahrzeugs für das Jahr 1999 bei einer Fahrleistung von 25 000 km auf Fr. 10 000 zu schätzen. Sollten dem Pflichtigen tatsächlich Kosten in höherem Umfang erwachsen sein, so blieben diese mangels hinreichender Substanziierung respektive Nachweises in Anbetracht der objektiven Beweislastverteilung zu seinem Nachteil unberücksichtigt.
- c)aa) Der Pflichtige macht als invaliditätsbedingte Mehrkosten sodann einen um Fr. 500/Monat erhöhten Mietzins, die Kosten der Garage von monatlich Fr. 160 sowie Kosten für erhöhte Abnutzung von Möbeln und Küche geltend (Fr. 1000). In diesem



Zusammenhang führt er aus, er wohne seit 1997 zusammen mit seiner Partnerin in einer 3½-Zimmer-Zohnung mit einer Grundfläche von 88 m². Die Wohnung verfüge über ein Wohn-/Esszimmer, ein Schlafzimmer, ein Arbeitszimmer, eine Küche sowie zwei Badezimmer und koste monatlich Fr. 1800. Sie beide seien auf zwei Nasszellen angewiesen, weil er für jeden Stuhlgang viel Zeit benötige und ein WC für Dritte während dieser Zeit blockiert sei. Das Arbeitszimmer stehe ihm zur Verfügung, wenn er aus Gründen der Behinderung zuweilen zu Hause arbeite. Der Pflichtige und seine heutige Gattin hätten sich für diese Wohnung entschieden, nachdem sie ca. 60 Angebote im Rahmen der für sie akzeptablen Konditionen geprüft und lediglich fünf sich als effektiv rollstuhlgängig herausgestellt hätten. Ein Zuzug des Pflichtigen in die ehemalige Dreizimmerwohnung der Gattin in A-Dorf, sei, da die Wohnung im ersten Geschoss gelegen gewesen sei, schon mangels Lift nicht in Betracht gekommen. Wenn jedoch die technischen Voraussetzungen gegeben gewesen wären, wäre der Pflichtige dorthin zugezogen. Die heutige Mehrmiete gegenüber dieser Wohnung betrage Fr. 600/Monat, was den Mehrkosten entspreche.

Da der Pflichtige sich auch in der Wohnung mit dem Rollstuhl bewegen müsse, würden Türrahmen, Wände, Küchenabdeckungen und das Mobiliar abgeschliffen, zerkratzt oder verbeult. Auch die Teppiche nähmen Schaden (Spurrinnen). Zwar habe der Pflichtige im Jahr 1999 keine Schäden behoben, indes habe sich sein Vermögen dennoch verringert, da die Wohnung früher als andere renoviert und das Mobiliar schneller ersetzt werden müsse.

bb) aaa)

Zum Lebensbedarf eines Paraplegikers gehört eine rollstuhlgängige, behindertengerecht gestaltete Wohnung, die ihm ein möglichst unabhängiges Leben ermöglicht. Gelingt dem steuerpflichtigen Paraplegiker plausibel darzutun, dass er ohne seine Behinderung eine Wohnung gleichen oder bescheideneren Ausbau- und Ausstattungstandards gemietet hätte, indessen für seine behindertengerechte Wohnung gerade dieses Prädikats wegen Mehrkosten tragen muss, so liegt hierin eine steuerlich beachtliche Differenz. Die Mehrkosten müssen aufgewendet werden, damit der Rollstuhlfahrer unabhängig wohnen kann, mithin dienen sie der Eindämmung der Invaliditätsfolgen im privaten Alltag. Deshalb wäre solchen (Mehr-)Kosten lediglich insoweit, als eigentliche Luxusauswendungen steuerlich als differenzbegründend zum Abzug gebracht werden sollten, die Abzugsfähigkeit zu versagen.

bbb) Aus der Stellungnahme der Schweizer Paraplegiker Vereinigung, Zentrum für hinderisfreies Bauen, geht – unwidersprochen – hervor, dass das Mieten einer bestehenden Wohnung für einen Rollstuhlfahrer grundsätzlich teurer ist als für einen Fussgänger. Rollstuhlfahrer sind bis zu einem gewissen Grundaussmass der Wohnung und vor allem bei Altbauwohnungen auf grössere Wohnungen angewiesen als Fussgänger.

ccc) Vorliegend lässt der Pflichtige zwar behaupten, dass er, wenn die technischen Voraussetzungen gegeben gewesen wären, zu seiner damaligen Freundin in A-Dorf, d. h. in die dortige Dreizimmerwohnung, gezogen wäre, unterlässt es jedoch, diese Darstellung näher zu untermauern und insbesondere zu begründen, weshalb jene Wohnung seinen nichtbehinderungsspezifischen Bedürfnissen mit Bezug auf Lage, Ausbau und Ausstattung genauso (oder evtl. besser) entsprochen hätte als jene, welche er nun be-



wohnt. Der blosser Hinweis darauf, dass Vor- und Nachmieter jeweils Paare im Alter des Pflichtigen und seiner Frau gewesen seien, genügt ebenso wenig wie die als Beweisofferte in Aussicht gestellten Statistiken, um dessen Darstellung genügend zu belegen. Im Übrigen müsste eine allfällige Kostendifferenz, selbst wenn sie substantiiert geltend gemacht und nachgewiesen wäre, – mangels Angaben über einen anderen Divisor – hälftig geteilt werden, da sowohl der Pflichtige als auch seine heutige Ehefrau 1999 gemeinsam Mieter waren (bzw. sind). In casu gelingt es dem Pflichtigen jedoch mangels Substanziierung oder Beweisleistung respektive zweckdienlicher Beweisofferte nicht, rechtsgenügend darzutun, dass die geltend gemachte Kostendifferenz zwischen den Mietkosten der Dreizimmerwohnung in A-Dorf und denjenigen der aktuellen Mietwohnung integral invaliditätsbedingt ist, zumal angesichts von Grösse und Stadtnähe auch Letztere noch preiswert erscheint. Der Beweislastregel für steuermindernde Tatsachen folgend, sind die geltend gemachten Mietmehrkosten daher nicht als Invaliditätskosten zum Abzug zuzulassen und verbietet sich deren Schätzung mangels genügender Anhaltspunkte dafür, dass überhaupt eine behinderungsbedingte Wohnkostendifferenz zu Lasten des Pflichtigen besteht.

- ddd) Die Kosten der Garagenmiete bilden Bestandteil der effektiven Betriebskosten des privaten Autos wie Unterhalt, Betriebsstoffe, Versicherungen, Automobilsteuer etc. Als solche sind sie nur dann gesondert abzugsfähig, wenn die invaliditätsbedingten Fahrkosten aufgrund effektiver Kosten und nicht vereinfachend mittels eines Pauschalbetrags, der sämtliche Betriebskosten integriert, ermittelt werden. Vorliegend mussten die invaliditätsbedingten Fahrkosten indes schätzungsweise ermittelt werden, wobei der Schätzung hilfsweise die Fahrkostenpauschale gemäss Verfügung über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender zu Grunde gelegt wurde. Da diese Pauschale die gesamten Betriebskosten umfasst, verbietet es sich von vornherein, die Garagenmietkosten aufgrund der effektiven Kosten zusätzlich zu den pauschal ermittelten invaliditätsbedingten Fahrkosten zum Abzug zuzulassen.
- eee) Was die geltend gemachten invaliditätsbedingten Schäden an Türrahmen, Wänden, Küchenabdeckungen, Mobiliar und Teppichen betrifft, macht der Pflichtige keine Ausgaben, sondern eine dadurch bewirkte Vermögenseinbusse von Fr. 1'000.- geltend. Er verkennt, dass nur tatsächliche Ausgaben Gegenstand des Invaliditätskostenabzugs bilden können; für entsprechende Rückstellungen oder Transitorien besteht im Privatvermögensbereich jedenfalls in diesem Zusammenhang kein Raum. Kann der geltend gemachte Abzug mithin von vornherein nicht gewährt werden, erübrigt sich die Prüfung, ob allfällige Ausgaben zur Beseitigung von Schäden der erwähnten Art steuerlich als Invaliditätskosten zum Abzug gebracht werden könnten.
- d) Der Pflichtige beansprucht ferner den Abzug der medizinischen Behandlungskosten im Umfang des Krankenversicherungselbstbehalts von Fr. 300, die von der Krankenversicherung nicht übernommenen Kosten eines Abführmittels (Fr. 250) sowie diejenigen von Hygienehandschuhen und ähnlichen Utensilien (Fr. 150). Im Rekursverfahren reichte er eine Aufstellung ein, mit welcher er seine 1999 gemachten Zahlungen an das Z-Spital, das B-Spital, das Schweizer Paraplegiker Zentrum und Dr. A im Totalbetrag von Fr. 5000 spezifizierte. Quittungen oder Originalrechnungen legte er nicht bei, hingegen reichte er Fakturen aus den Jahren 2002 und 2003 ein, aus welchen die Kosten einzelner wiederkehrend benötigter Medikamente, Pflegemittel, Medizinalutensilien und



Behandlungen ersichtlich sind. Diese Unterlagen lassen zwar den strikten Nachweis der behaupteten Aufwendungen nicht zu, legen aber zumindest den Schluss nahe, dass der Pflichtige auch bereits im Jahr 1999 für die medizinische Behandlung seiner Invalidität bzw. deren Folgen gewiss Behandlungs- und Medikamentenkosten von - entsprechend seiner Aufstellung - geschätzt Fr. 3000 hatte. Da diese Aufwendungen dazu dienten, die Folgen seines Gebrechens zu lindern und zu minimieren, sind sie im Umfang des Selbstbehalts als Invaliditätskosten zum Abzug zuzulassen.

Aus dem ärztlichen Attest von Dr. B geht sodann hervor, dass der Pflichtige die Verwendung von Abführmittel und Hygienehandschuhen wegen der Stuhlentleerung benötigt. Für die Medikamente liegt zudem ein Dauerrezept bei den Akten. Da die Kosten dieser Medikamente und der Handschuhe nicht von der Krankenkasse übernommen werden, ist der geltend gemachte Abzug grundsätzlich zu gewähren. In masslicher Hinsicht ist der Betrag von Fr. 400 nicht zu beanstanden.

- e)aa) Der Pflichtige macht endlich geltend, ihm als rollstuhlgebundenem Paraplegiker seien Mehrausgaben für Kleider im Betrag von Fr. 1000 erwachsen. Diesen Betrag will er steuermindernd als Invaliditätskosten zum Abzug bringen. Zur Begründung führt er an, Manschetten und Ärmel würden von den Rollstuhlrädern innerhalb weniger Wochen abgewetzt oder verfangen sich in den drehenden Rädern und würden aufgerissen. Zudem würden die Hosen durchgescheuert, da er immer im Rollstuhl sitze und sich nicht wie ein Fussgänger bewege. Zur Untermauerung wurden Fotos von abgewetzten Hemdsärmeln und durchgescheuerten Hosen, die Bestätigung eines Herrenmodegeschäfts sowie eine Aufstellung der invaliditätsbedingten Kleiderzusatzkosten eingereicht.
- bb) Steht die Abzugsfähigkeit von Kleiderkosten eines unselbstständigerwerbenden Invaliden in Frage, ist zwischen den unbeachtlichen Lebenshaltungskosten, den Berufskosten und den Invaliditätskosten zu unterscheiden: Als Berufskosten abzugsfähig sind allein die eigentlichen Berufskleider. Gepflegte Kleidung dagegen, die der Steuerpflichtige unter anderem in Rücksicht auf seine berufliche Stellung anschafft, welche aber auch im privaten Bereich verwendbar ist, fällt nicht unter diesen Begriff (RB 1983 Nr. 41). Analoges gilt für die Reinigung und Wiederherstellung der Kleider. Nur wenn Privatkleidung durch die Umstände der Arbeit einem aussergewöhnlich starken Verschleiss ausgesetzt ist, kann ein Abzug hierfür gewährt werden (RB 1983 Nr. 41; 1953 Nr. 24 = ZBI 55, 78 = ZR 52 Nr. 177). Im Licht des Invaliditätskostenabzugs, wo es um die Kosten der Massnahmen zur Behebung oder Linderung der unmittelbaren Folgen der Behinderung im beruflichen oder privaten Alltag geht, d.h. die Kosten für Massnahmen, die dem Invaliden erlauben, die Folgen der Gebrechen zu minimieren, sind Kleiderkosten dann – beschränkt auf den Umfang der Mehrkosten – abzugsfähig, wenn der invalide Steuerpflichtige zur ordentlichen Bekleidung besonderer, mithin nach Mass angefertigter Kleider bedarf; solche Kleider sind sozusagen unabdingbar, da sie die Folgen der Invalidität lindern. Macht die Invalidität zwar nicht die Anschaffung solcher Kleider nötig, bewirkt sie indes einen aussergewöhnlichen Verschleiss von gewöhnlicher Privatkleidung, so tritt das Kriterium der Linderung oder Behebung der unmittelbaren Folgen der Behinderung in den Hintergrund und sind als Invaliditätskosten die Kosten von Reparaturen zur Behebung invaliditätsbedingter Schäden abzugsfähig. Der Umfang des Abzugs ist dabei gestützt auf den Grundsatz der Reineinkommensbesteuerung.



erung und in Nachachtung des Gewinnungskostenbegriffs auf jenen Teil der Kleidermehrkosten zu beschränken, welcher aus der beruflichen Verwendung der Kleidung resultiert. Mit andern Worten ist den Mehrkosten die Abzugsfähigkeit versagt, sofern und soweit der Verschleiss der nichtberuflichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist. Angesichts der in diesem Zusammenhang bestehenden Abgrenzungsschwierigkeiten dürfte die Höhe des steuerlich zulässigen Abzugs in den meisten Fällen – so auch hier – zu schätzen sein. Bedingt die Invalidität einen vermehrten Ersatz verschlissener Kleidungsstücke, so sind jene Kosten abzugsfähig, welche bei gewöhnlichem Verschleiss nicht hätten aufgewendet werden müssen; nicht abzugsfähig sind die (Mehr-)Kosten von Luxuskleidern oder von besonderer Kleidung für Tätigkeiten, auf die der Beeinträchtigte auch gut verzichten könnte.

Der Pflichtige ist zu 100% als kaufmännischer Angestellter erwerbstätig. Der allein durch die Berufstätigkeit verursachte Kleiderverschleiss ist steuerlich weder als Berufsauslagen noch als Invaliditätskosten abzugsfähig. Hingegen sind die fraglichen Aufwendungen des invaliden Pflichtigen insoweit steuerlich beachtlich, als dieser seine Kleider, verglichen mit der von ihm wahrscheinlich gepflegten Frequenz, wäre er nicht behindert, in rascherer Abfolge ersetzen muss. Obwohl aber diesbezügliche Ausführungen vorliegend fehlen, lässt sich die grundsätzliche Verweigerung eines Abzugs für erhöhte Kleiderkosten gleichwohl nicht rechtfertigen. Aus den Akten geht nämlich schlüssig und unwidersprochen hervor, dass der Pflichtige 1999 durchgessene Hosen ersetzte und verschiedene Male Hemden kaufte, wobei es naheliegend erscheint, dass hierbei zumindest auch Hemden ersetzt werden mussten, deren Manschetten und Ärmel vom Rollstuhlfahren abgewetzt waren. Bei Kleiderkosten von Fr. 3000 pro 1999 erscheint es angemessen, dem erhöhten Kleiderverschleiss mit einem Abzug von Fr. 500 Rechnung zu tragen. Sollten dem Pflichtigen tatsächlich höhere Kosten erwachsen sein, so müssen diese mangels hinreichender Substanziierung und Nachweises aufgrund der allgemeinen Beweislastregel für steuermindernde Tatsachen unberücksichtigt bleiben.

- f) Der Pflichtige beansprucht sodann einen Abzug von Fr. 5000 als invaliditätsbedingte Mehrkosten eines speziell an seine Behinderung angepassten Fahrrads. Zur Begründung macht er im Wesentlichen geltend, er müsse aus medizinischen Gründen Sport treiben und namentlich Fahrrad fahren. Gemäss Attest von Dr. B dient die Verwendung eines Fahrrads dem Pflichtigen zur Erhaltung der Körperbalance und der Kräftigung seiner Muskulatur. Dadurch könne seine berufliche Tätigkeit und seine Pflegeunabhängigkeit sichergestellt werden. Das Fahrrad kostete in der für den Pflichtigen erstellten Ausführung Fr. 6300. Der Pflichtige hat den Anteil, welcher auf die technische Anpassung an seine Behinderung entfällt, auf Fr. 5000 geschätzt. Eigenen, unbestrittenen Angaben zufolge bezahlte die Krankenkasse keinen Beitrag an diese Kosten.

Im Licht der Voraussetzungen des Invaliditätskostenabzugs ist vorab zu prüfen, ob das Fahrrad dem Pflichtigen erlaubt, die Folgen seiner Gebrechen zu mildern oder deren unmittelbaren Folgen im privaten oder beruflichen Alltag zu beheben. Unstreitig ist die sportliche Betätigung seiner Gesundheit zuträglich. Sie vermag dazu beizutragen, dass er weitgehend ohne Dritthilfe auskommt und im beruflichen Alltag bestehen kann. Dass jedoch gerade der Fahrradsport hierzu besonders indiziert ist, lässt sich dem ärztlichen Attest nicht entnehmen. Vielmehr ergibt sich daraus ganz generell, dass die Verwen-



derung sportlicher Geräte, beispielsweise eines Skibobs oder eines Tennisrollstuhls, der Erhaltung und Festigung seiner Kräfte dienlich sind. Die Kosten des Fahrrads erscheinen in diesem Sinn für die Erhaltung und Besserung des Wohlbefindens des Pflichtigen nicht unausweichlich. Es handelt sich beim Behindertenfahrrad um ein Sportgerät, auf welches der Pflichtige mit Blick auf eine optimale Linderung der ihn treffenden Invaliditätsfolgen angesichts der Aktenlage auch gut verzichten könnte, weil andere sportliche Betätigungen als Fahrradfahren mit dem eigenen Velo ihm ebenso zuträglich wären. Dass das besonders auf seine Behinderung angepasste Fahrrad erheblich mehr kostet, als ein Fahrrad für Fussgänger, ist steuerlich hinzunehmen. Der Abzug von geschätzten Mehrkosten eines Fahrrads als Invaliditätskosten ist deshalb bereits aus rechtlichen Gründen zu verweigern.

- g) Schliesslich macht der Pflichtige invaliditätsbedingte Mehrkosten von Reisen im Umfang von Fr. 2000 geltend. Zur Begründung führt er im Wesentlichen an, er benötige ab und zu Ruhe und Erholung. Jedermann habe Anrecht auf Ferien. Indes müsse er als Querschnittgelähmter auf Reisen jeweils ein grösseres Hotelzimmer nehmen, als ein Fussgänger. Grosse rollstuhlgängige Hotelzimmer seien nur in den oberen Preisklassen zu finden. Konkret beliefen sich die behinderungsbedingten Mehrkosten, die er als Nichtbehinderter nicht hätte aufwenden müssen, bei seinen fünf ferienbedingten Auslandsaufenthalten im Jahr 1999 auf Fr. 2000.

Vorab ist festzuhalten, dass die geltend gemachten Mehrkosten nicht erstellt sind. Sodann geht es, wie bereits mehrfach ausgeführt, bei den abzugsfähigen Invaliditätskosten um die Kosten für Geräte und Massnahmen, die es dem Invaliden erlauben, die Folgen der Gebrechen zu mildern. Die Reisen, deren Mehrkosten der Pflichtige steuerlich zum Abzug bringen will, zielen nicht darauf ab, die unmittelbaren Folgen seiner Invalidität im Alltag zu mildern. Sie zählen zu den Tätigkeiten, auf die der Pflichtige aus medizinischer Sicht (auch gut) verzichten könnte. Die Mehrkosten erweisen sich daher weder zur Wiederherstellung noch zur Erhaltung des Gesundheitsstandes des Pflichtigen als unausweichlich. Sie gehören deshalb zum steuerlich unbeachtlichen Privateaufwand des Pflichtigen, wobei hier – wie beim Fahrrad – hinzunehmen ist, dass seine Invalidität allenfalls Mehrkosten in der Lebenshaltung zur Folge hat. Der Abzug der geltend gemachten Reismehrkosten als Invaliditätskosten ist mithin aus rechtlichen Gründen ausgeschlossen.