

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache MGK, vom 24. April 2019, gegen den Bescheid des Finanzamtes WP vom 2. April 2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017

### **zu Recht erkannt:**

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Einkommensteuer 2017 [...]

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **A. Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:**

1. Vom Bf. wurden in der Einkommensteuererklärung (AN-Veranlagung) 2017 mehrere Frei- und Absetzbeträge geltend gemacht, sowie eine außergewöhnliche Belastung.

2. a. Für ein Kind, für welches die erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, wurden diverse Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 2. April 2019 nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt: Diese betrafen Anschaffungskosten und laufende Betriebskosten für ein Kfz und Kosten im Zusammenhang mit Ankauf und Verpflegung eines Assistenzhundes für das Kind.

b. In der Begründung des Bescheides wird dazu folgendes ausgeführt:

(1) In der elektronisch eingebrachten Arbeitnehmerveranlagung habe sich der Bf. aufgrund der dort vorgenommenen Einträge für die Variante der Berücksichtigung von Aufwendungen für die Tochter mit Bezug von erhöhter Familienbeihilfe nach der Variante

der Verordnung betreffend außergewöhnliche Belastung entschieden und nicht für die Variante sämtlicher tatsächlicher Aufwendungen abzüglich des Pflegegeldes.

(2) Von den als zusätzliche Kosten – gemäß § 5, das sind Personen, für die erhöhte Familienbeihilfe ausbezahlt wird – geltend gemachten Ausgaben für die Tochter F (iHv 13.650,60 €), habe man nachstehende Ausgaben nicht anerkannt:

- Ausgaben für das Kfz, da derartige Aufwendungen im § 5 nicht vorgesehen seien.
- Die Anschaffung des Assistenzhundes sei laut Kaufvertrag erst im Jahr 2018 erfolgt, weshalb davon auszugehen sei, dass nicht nur die Anschaffungskosten, sondern auch die damit zusammenhängenden laufenden Kosten erst 2018 erfolgt seien. Die Berücksichtigung derartiger Aufwendungen bereits 2017 würde § 19 EStG widersprechen, wonach Aufwendungen im Jahr der tatsächlichen Bezahlung steuerlich zu berücksichtigen seien.
- Bei den Kilometergeldern erfolge wie im Vorjahr die Kürzung um die Fahrtspesen zum Kiddy Dance.
- Anerkannte Aufwendungen: 77,00 € + 1.010,00 € + 40,00 € + 5,49 € + 14,99 € + 177,78 € + 606,17 € + 1.903,44 € = 3.834,87 €.
- Die Kinderbetreuungskosten für das Kind mit der Sozialversicherungsnummer 4 könnten gemäß § 34 Abs 9 EStG nur bis 2.300,00 € berücksichtigt werden.
- 60,00 € würden als Topfsonderausgaben berücksichtigt.

3. Mit Schreiben vom 24. April 2019 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 2. April 2019 Beschwerde eingelegt:

- a. Am 15. November 2018 sei das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes für die Veranlagung 2016 und 2017 vom 8. November 2018 beantwortet worden.
- b. Das Schreiben liege in Kopie bei und enthalte eine Beschreibung des Sachverhaltes betreffend Anschaffung eines Assistenzhundes und eines Kfz zur Beförderung dieses Assistenzhundes für die behinderte Tochter. Zusätzlich habe man auch ein Beilagenverzeichnis (Rechnungen nach Positionen sortiert), das Fahrtenbuch des ersten Halbjahres 2017 (bis zur Anschaffung des eigenen Kfz für die Tochter) und alle Rechnungen und Zahlungsnachweise abgegeben (würden noch einmal beigelegt, bei den meisten Kassaquittung mit Bankomat bezahlt bzw Banküberweisung).
- c. Der Kaufvertrag für den Assistenzhund sei tatsächlich erst 2018 finalisiert worden, es seien aber trotzdem Zahlungen bereits 2017 erfolgt, nachdem der ursprünglich geplante Hund im September 2017 geboren worden, aber gesundheitlich nicht fit gewesen sei. Dieser Sachverhalt habe sich erst 2018 herauskristallisiert. Im nächsten Wurf vom Februar 2018 sei auch kein geeigneter Hund dabei gewesen, sodass erst im dritten Wurf am 1. Juni 2018 der Kaufvertrag zu einem endgültigen Abschluss gekommen sei. Die Zahlungen 2017 würden die Anschaffung und Grundausstattung betreffen.

d. Ersucht werde um Korrektur und Anerkennung der Positionen 20 und 21 mit einer Summe von 2.617,42 €.

e. Ersucht werde auch um Korrektur und Anerkennung der Positionen 9-14 in Summe in Höhe von 7.084,03 € für Kfz-Kosten, die dem Assistenzhund zuordenbar seien.

Dies werde wie folgt begründet: Der Verweis bezüglich Kfz-Kosten auf § 5 der VO BGBl 1996/303 zu den §§ 34 und 35 EStG sei nicht anzuwenden. Im Schreiben vom 15. November 2018 habe der Bf. den Sachverhalt dargestellt. Das Kfz diene der Beförderung des Assistenzhundes der behinderten Person und sei als geeignetes und zulässiges Hilfsmittel zu qualifizieren. Randzahl 840 (LStR?) zu § 4 VO BGBl 1996/303 sei eigentlich in diesem Sinn von der Finanzverwaltung zu interpretieren.

Literaturhinweis: Die gültige VO BGBl 1996/303, normiere in ihrem § 5, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs 4 des FLAG erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262,00 €, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu berücksichtigen seien.

Randzahl 854, LStR 2000: „Ein Pauschbetrag gemäß § 3 Abs 1 oder 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl Nr. 303/1996 idgF, für ein Kraftfahrzeug oder nachgewiesene Taxikosten steht für Kinder nicht zu, da bei einer 50%igen Gehbehinderung des Kindes regelmäßig der besondere Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl Nr. 303/1996 idgF zur Anwendung kommt.“

f. Falls die Instanz der Begründung nicht folge, stehe sehr wohl das Kilometergeld für das zweite Halbjahr 2017 zu.

Das seien in Summe 2.572,92 €.

- Ersucht werde um Korrektur des Bescheides bezüglich der Kirchensteuer der Gattin iHv 104,17 €.

- Es seien auch Ausgabenpositionen vergessen worden (Telefon für die Tochter mit Ortungsfunktion), Kosten 151,88 €.

g. Im Schreiben zum Ergänzungsersuchen vom 15. November 2018 ist angeführt:

2017 sei der Ankauf eines eigenen acht Jahr alten gebrauchten Kfz (Erstzulassung 12.7.2011) für F erfolgt. Bis dahin sei Kilometergeld geltend gemacht worden. Ab dann Vollkosten. Zulassungsschein und pflegschaftsgerichtliche Genehmigung (vom 6.3.2017) anbei.

Ein Grund für den Wagen sei die für 2017 geplante Anschaffung eines Assistenzhundes für F (geeignetes Transportmittel) gewesen. Erst im dritten Wurf sei ein zur Ausbildung zum Assistenzhund geeigneter Hund da gewesen. Daher sei die Übernahme des Hundes erst im August 2018 erfolgt (pflegschaftsgerichtliche Genehmigung vom 23.8.2018) und Ablehnung der WGKK vom 11. Oktober 2017 anbei.

Die Ausbildung des Assistenzhundes erfolge durch eine qualifizierte Hundetrainerin mit einer abschließenden staatlichen Prüfung an der Veterinärmedizinischen Universität Wien. In den Folgejahren sei dann ein jährlicher Eignungstest zu machen.

Zu berücksichtigen sei auch der Kirchenbeitrag der Gattin mit 104,17 €.

4. Mit Beschwerde vorentscheidung (BVE) vom 31. Juli 2019 wurde der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 teilweise stattgegeben:

a. Der Beschwerde habe man in folgenden Punkten entsprechen können:

Anschaffungskosten für den Assistenzhund iHv 1.600,00 €; Kilometergeld für das zweite Halbjahr iHv 2.497,64 €; Spezialtelefon (behindertengerecht) iHv 151,88 €. Die als nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen anerkannten Aufwendungen laut dem angefochtenen Erstbescheid iHv 3.834,87 € erhöhten sich somit auf 8.084,39 € in der BVE.

b. Die laufenden Kosten für den Assistenzhund iHv 1.117,42 € seien zwar 2017 angefallen, laut Kaufvertrag sei die Übergabe des Hundes aber erst mit dem Datum des Vertragsabschlusses erfolgt (17.8.2018). Außerdem gehe aus diesem Kaufvertrag hervor, dass der Assistenzhund erst am 1. Juni 2018 geworfen worden (dh. geboren) sei. Somit könnten die Aufwendungen nicht zwangsläufig iSd § 34 EStG erwachsen. Eine außergewöhnliche Belastung liege 2017 nicht vor.

c. Die Abzugsfähigkeit der Anschaffungskosten für den PKW, mit der Begründung, dieser sei ein Hilfsmittel iSd § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen, treffe aus folgenden Erwägungen nicht zu: Ein Hilfsmittel iSd § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen liege dann vor, wenn es sich um nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen handle, die geeignet seien, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen bzw zu mildern. Um kein Hilfsmittel handle es sich in der Regel bei einem Wirtschaftsgut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht mehr unterscheide und für jedermann nutzbar sei. Diese Abgrenzung sei von der Judikatur des VwGH sowie der des UFS entwickelt worden. Der Pkw sei zweifelsfrei ein handelsüblicher Gebrauchsgegenstand, weshalb ein Abzug als Hilfsmittel iSd zitierten VO unzulässig sei.

d. Bei den geltend gemachten Kilometergeldern des zweiten Halbjahres habe man drei Positionen ausscheiden müssen, da es sich bei diesen Fahrten um Einkaufsfahrten zum KI, kreatives Allerlei und Hofer gehandelt habe. Diese Fahrten seien nach Auffassung des Finanzamtes nicht außergewöhnlich, weshalb diese Aufwendungen iHv 75,28 € vom Abzug auszuschließen seien.

5. Mit Schreiben vom 3. September 2019 stellte der Bf. einen Vorlageantrag:

a. In der Beschwerde habe der Bf. um Berücksichtigung des Kirchenbeitrages iHv 104,17 € gebeten, das sei erledigt worden. Leider sei aber der eigene Kirchenbeitrag iHv

222,32 € gestrichen worden. Es werde ersucht, den gesamten Beitrag von 326,49 € zu berücksichtigen.

b. Kilometergeld zweites Halbjahr:

Die drei ausgewiesenen Positionen (KIK, kreatives Allerlei, Hofer) hätten Einkäufe für den Assistenzhund betroffen und seien eine außergewöhnliche Belastung, wie auch die anderen Einkäufe für den Assistenzhund (Rechnungen mit dem Ergänzungsschreiben übermittelt). Ersucht werde um Berücksichtigung des Betrages von 40,00 €. Der Betrag sei nicht ganz korrekt, da die Summe der drei Beträge 35,28 € sei.

c. Laufende Kosten iHv 1.117,42 €:

Diese im Jahr 2017 angefallenen Kosten habe man erst 2018 für den Assistenzhund verwenden können, weil der Hund erst 2018 geboren worden sei. Die im Bescheid aufgestellte Behauptung, dass diese Kosten nicht für den Assistenzhund verwendet worden seien, entspreche nicht den Tatsachen. Aus den Belegen gehe eindeutig hervor, dass es sich um die Grundausstattung für einen Welpen handle und der Anspruch demnach im Grunde bestehe, diese Kosten unter den außergewöhnlichen Belastungen geltend zu machen. Man ersuche daher um Korrektur des Bescheides. In der Veranlagung 2018 habe dieser Betrag auch nichts verloren. Andernfalls ersuche man um Bestätigung, den Betrag in der Veranlagung 2018 geltend machen zu können.

6. a. Am 30. Oktober 2019 wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuer 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt plädierte dabei für eine Stattgabe hinsichtlich der Sonderausgaben und eine Abweisung bezüglich der Pkw-Aufwendungen. Die Anerkennung laufender Kosten für den Assistenzhund seien für 2017 denkunmöglich.

b. Am 20. Dezember 2019 wurde mit dem Bf. eine Besprechung abgehalten, bei der die Standpunkte des Bf. erläutert und mit Belegen untermauert wurden.

c. Mit Mail vom 14. Januar 2020 wurde vom zuständigen Finanzamt nochmals zum Punkt Kilometergelder mitgeteilt, dass die beantragten Kosten infolge der Regelungen in der VO BGBl 1996/303 nicht abzugsfähig seien.

d. Mit Mail vom 22. Januar 2020 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung nach § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen nur als Hilfsmittel oder als Kosten der Heilbehandlung infrage käme. Partnerhunde, die der seelischen Unterstützung dienten (was vom Arzt bestätigt werden müsste), könnten auch zu Kosten der Heilbehandlung führen. Es bestehe aber das Problem, dass 2017 derartige Leistungen noch nicht erbracht worden seien. Die Unterstützung der Heilbehandlung könne erst ein ausgebildeter Hund erbringen. In den bereits entschiedenen Fällen (UFS 11.1.2005, RV/0184-L/04; BFG 30.6.2015, RV/7100575/2014; BFG 23.7.2019, RV/5101260/2016) seien bereits ausgebildete Hunde (zur seelischen Unterstützung) erworben worden, deren Kosten der Heilbehandlung zugerechnet worden seien. Damit könnten aber 2017 noch keine laufenden Kosten anerkannt werden.

e. Mit Mail vom 29. Januar 2020 übermittelte der Bf. eine Aufstellung der strittigen Kosten von 1.117,42 €, wobei beantragt wurde, einen Teil der Kosten - gesamt 934,12 € - als zusätzliche Anschaffungskosten anzuerkennen (die Futtermittel im Ausmaß von 183,30 € wurden herausgerechnet).

Weiters wurde zum Sachverhalt (zusammengefasst) folgende Ergänzung vorgebracht:

Es werde nochmals dargestellt, warum nicht schon 2017 ein kleiner Hund bei der Familie eingezogen sei. Ein Erstgespräch mit der Assistenzhundetrainerin habe man im August 2017 geführt, sie habe großartig beraten und nach dreistündigem Gespräch einen Golden Retriever und eine Züchterin empfohlen. Mit dieser habe man Kontakt aufgenommen und ein Erstgespräch zur Bewerbung für einen kleinen Assistenzhundeanwärter absolviert. Vom Wurf mit Abgabe Ende November 2017 sei eine Hündin für Wesenstests durch Experten ausgewählt worden. Diese habe einen Nabelbruch gehabt, sollte operiert werden und es habe sich herausgestellt, dass sie ein Loch im Zwerchfell hatte. In der Folge habe man dem Bf abgeraten, einen Welpen mit dieser Vorgeschichte zu nehmen, sodass bis zum Februar 2018 und nach weiteren Enttäuschungen bis zum Juni 2018 (nächster Wurf) gewartet werden musste. Im Mai 2018 lebte eine zehnjährige Zuchthündin (mit dem Namen Navy) zeitweise in der Familie. Erst am 17. August 2018 habe der Welpen beim Bf. einziehen können. Dann sei die ganze 2017 angeschaffte Welpen-Erstausrüstung zum Einsatz gekommen.

## **B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt**

1. Für die mit dem Down-Syndrom belastete Tochter sollte 2017 ein Assistenzhund (Welpen) angeschafft werden, der in der Familie und mit einer Spezialtrainerin ausgebildet werden sollte. Aufgrund mehrerer Verzögerungen bei der Welpenzucht wurde der passende Hund erst 2018 gefunden.

2. Im Jahr 2017 wurde die Anzahlung für das Tier schon geleistet und es wurden verschiedene Ausstattungen für die Haltung des Hundes und Futter eingekauft. Die Anschaffung wurde vom Finanzamt anerkannt. Die restlichen Kosten lassen sich in laufende Kosten und Kosten einer notwendigen Erstausrüstung trennen, die den Anschaffungskosten zugerechnet werden kann.

## **C. Rechtslage**

1. Nach § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

2. Aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 hat das BMF die VO BGBl 1996/303 über außergewöhnliche Belastungen erlassen. Diese lautet auszugsweise wie folgt:

§ 1 Abs 1: ... Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen .... bei Anspruch ... auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes, für das keine erhöhte Familienbeihilfe ..... gewährt wird, so sind die in den §§ 2 bis

4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

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

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

§ 5 Abs 1: Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs 4 des FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262,00 €, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

§ 5 Abs 3: Zusätzlich zum Pauschbetrag nach Abs 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

#### **D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt**

1. a. (1) Nach § 34 Abs 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) unbeschränkt Steuerpflichtiger nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsweise erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen.

(2) Für behinderte Kinder getätigte Ausgaben sind keine außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt in Sinne des § 34 Abs. 4 EStG, sondern außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988; diese Ausgaben können ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes vom Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG abgezogen werden.

b. Aus dem Zusammenspiel des § 34 EStG in Verbindung mit § 1 Abs 3 und § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998, ergibt sich, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung, die durch die Behinderung eines (unterhaltsberechtigten) Kindes veranlasst sind, ohne Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind und zwar nach § 5 Abs 3 der VO auch dann, wenn für das Kind erhöhte Familienbeihilfe bzw. Pflegegeld bezogen wird (vgl. in diesem Sinne auch Lohnsteuer-Richtlinien 2002, Rz. 864).

2. Strittig ist die Geltendmachung folgender Kosten im Jahr 2017 als Sonderausgaben bzw als außergewöhnliche Belastung:

a. Zum Kirchenbeitrag iHv 326,49 €: Dessen Anerkennung wird auch von der Finanzverwaltung befürwortet, dem Antrag ist insoweit stattzugeben.

b. Bezüglich des Kilometergeldes iHv 35,28 € schließt sich das Verwaltungsgericht der Rechtsmeinung des Finanzamtes an, wonach die bezeichneten Einkaufsfahrten nicht als außergewöhnlich anzusehen sind.

c. Zu laufenden Kosten des Assistenzhundes iHv 1.117,42 €:

(1) Nach § 5 Abs 3 der VO BGBl II 303/1996 idF 416/2001 können neben dem Pauschbetrag auch Aufwendungen nach § 4 berücksichtigt werden.

(2) In § 4 der VO sind Aufwendungen für **Hilfsmittel** und **Kosten der Heilbehandlung** geregelt.

**Hilfsmittel** im Sinne der VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen. Darunter fallen zB Badelifte, Blindenführhunde, Bruchbänder, Hörgeräte, Körperersatzstücke, Krankenfahrstühle, Krücken, orthopädische Behelfe, Prothesen, Rollstühle und Stützapparate.

**Kosten einer Heilbehandlung** sind nach Rspr und Lehre Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente oder auch Krankentransportkosten. Erfasst sind Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest der Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen. Anfallende Kosten müssen mit einer Heilbehandlung oder Heilbetreuung typischerweise verbunden sein (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109). Es genügt, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen (UFS 18.6.2009, RV/1317-L/07) bzw zu lindern und das Fortschreiten der Beeinträchtigung zu vermeiden.

(3) Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Hund erfüllen die Voraussetzungen des § 34 EStG und können dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn der Hund als **Hilfsmittel** eines Menschen mit Behinderung dient (zB Blindenhund, Partnerhund eines schwerstbehinderten Kindes; Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, § 34, Anmerkung 78, Stichwort "Hund", Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 34, ABC Stichwort "Haustier"), nicht aber dann, wenn sich ein Abgabepflichtiger aus freien Stücken entschließt ein solches Tier zu halten (VwGH vom 30.1.2014, 2010/15/0191).

Kosten der Haltung eines Partnerhundes, der sowohl der körperlichen Unterstützung eines behinderten Sohnes dient, als der Verbesserung der Defizite im sozialen und motorischen Bereich, sind im Hinblick auf die Behinderung zwangsläufig erwachsen, werden durch die pflegebedingten Geldleistungen nicht abgegolten und zählen damit zu den Kosten einer **Heilbehandlung** (ohne Gegenrechnung mit dem Pflegegeld; s auch BFG 30.6.2015, RV/7100575/2014); ebenso Haltungskosten eines Assistenzhundes, der auch der seelischen Unterstützung des behinderten Sohnes dient (siehe BFG 23.7.2019, RV/5101260/2016; UFS 11.1.2005, RV/0184-L/04).

(4) Nach der Richtlinie für Assistenzhunde (als Oberbegriff) des BM für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz (BMAK-44.301/0075-IV/A/7/2014, in Kraft getreten am



1.1.2015), ist ein Assistenzhund ein Hund, der sich bei Nachweis der erforderlichen Gesundheit und seiner wesensmäßigen Eignung sowie nach Absolvierung einer speziellen Ausbildung (im Hinblick auf Sozial- und Umweltverhalten, Gehorsamkeit und spezifische Hilfeleistungen) besonders zur Unterstützung eines Menschen mit Behinderung eignet. Als Assistenzhunde gelten Blindenführhunde, Servicehunde und Signalhunde.

Therapiehunde fördern die non-verbale Kommunikation, geben Selbstvertrauen und erziehen zur Ausdauer (Ilse Moldaschel, Sozial- und Heilpädagogisches Förderungsinstitut Steiermark, "Der Therapiehund als Begleiter in der Frühförderung", Juni 2007), werden von Logopäden bevorzugt auch bei Kindern mit Down-Syndrom eingesetzt ([www-tagesspiegel.de](http://www.tagesspiegel.de) vom 19.10.2015, Frank Bachner, "Sprachlehrer auf vier Pfoten"), weil diese vorwiegend Beeinträchtigungen beim Spracherwerb aufweisen (Nadine Catrine Lischke, Universität Wien, Diplomstudium angewandte Sprachwissenschaft, Diplomarbeit "Spracherwerb - Vergleich zwischen Kindern mit Down-Syndrom und unbeeinträchtigten Kindern unter besonderer Berücksichtigung der Syntax", 2013). Sie retten zuweilen sogar das Leben von Behinderten ([deinetiere.com](http://deinetiere.com) vom 6. Juni 2018, "Ein Hund rettet ein Kind mit Down-Syndrom"). In der Heilpädagogik werden Hunde unter anderem zur Behebung von Aufmerksamkeitsdefiziten eingesetzt (Angela Galantino, Interkantonale Hochschule für Heilpädagogik Zürich, "Hunde im Dienste der Heilpädagogik", Juni 2017).

Gut ausgebildete Assistenzhunde sind daher in hohem Ausmaß für Heilbehandlungen bei Behinderten geeignet.

(5) Im vorliegenden Fall ist von einer Behinderung infolge eines Down-Syndroms auszugehen, der entsprechende Behindertenpass liegt vor (Behinderung 50%). Der Hund wird in der Triade (Kind-Eltern-Hund) ausgebildet und schon vor seinem Spezialtraining in der Familie angelernt (ab 2018). Neben allgemeinen Anforderungen muss der Hund spezielle Leistungen erbringen, wie

- das Kind finden, wenn es weggelaufen ist,
- das Kind bei mentalen Aufregungen beruhigen,
- bei von der Routine abweichenden Situationen das Kind auf kooperative Handlungen umleiten,
- Hilfestellung und Motivation beim Aufwecken,
- das Bringen von Medikamenten,
- die Unterstützung bei konzentriert durchzuführenden Aufgaben,
- die Unterstützung der Motorik bei Spielen im Haus und Garten und
- die Unterstützung beim Umleiten von Ängsten.

In der Verordnung für Heilbehelfe vom 9. Oktober 2017 wurde von der für F zuständigen Ärztin für Allgemeinmedizin ein Assistenzhund zur Behindertentherapie verordnet. Verordnungen sind ärztliche Akte der Festlegung einer therapeutischen Maßnahme für einen Patienten bzw im übertragenen Sinn die Therapiemaßnahme selbst.

(6) Haltungskosten: Nach Jakom/Vock, EStG, § 35 Rz 27, zählt zu den Kosten der Heilbehandlung auch die Ausbildung und Haltung eines Betreuungshundes für ein behindertes Kind.

Die Kosten für die Haltung des Tieres wurden im Rahmen einer Besprechung erläutert und belegmäßig nachgewiesen.

Die Erstkosten fielen im Jahr 2017 an, weil ursprünglich ein Hund aus diesem Jahrgang ausgewählt werden sollte. Wegen Nichteignung des ersten (und auch zweiten) Wurfes, konnte erst 2018 ein Welpen erworben werden, der zum Therapiehund ausgebildet wurde. Die Haltungskosten für das Tier sind kein „verlorener Aufwand“, vielmehr wurden die erworbenen Waren im Jahr 2018 beim später übernommenen Hund auch verwendet.

Im vorliegenden Fall ist – anders als in bisher vom BFG entschiedenen Fällen (eine Entscheidung des VwGH liegt dazu nicht vor) – 2017 noch kein ausgebildeter Assistenzhund gegeben, es ist auch noch kein Welpen vorhanden.

Laufende Kosten sind dem Bereich der Heilbehandlung in der VO zuzuordnen. **Der Begriff Heilbehandlung**, der grundsätzlich auf Vorbeugung, Behandlung und Heilung von Krankheiten abzielt, **geht jedenfalls über die ganz grundsätzlich von jedem Hund im Familienverband erzielten „gesundheitsfördernden“ Wirkungen hinaus**. Prinzipiell fördern Hunde an sich die psychische und weitestgehend auch die physische Entwicklung von Kindern. Diese sind nachgewiesenermaßen umgänglicher und weniger aggressiv als Kinder ohne Hunde. In diesem Zusammenhang ist aber noch nicht von einer Heilbehandlung zu sprechen. Im vorliegenden Kontext wären unter „Heilbehandlung“ Wirkungen zu verstehen, die den Krankheitsverlauf des Down Syndroms beeinflussen bzw. zum Positiven verbessern. Auch ein 2017 in die Familie aufgenommener, aber noch nicht ausgebildeter Welpen, hätte diese Wirkung noch nicht haben können. Sowohl die nicht als Assistenzhund ausgebildete Zuchthündin, als auch der Welpen, wurden erst 2018 in die Familie aufgenommen. Damit können 2017 noch keine laufenden Kosten vorliegen, die einer Heilbehandlung dienen.

d. Anschaffungskosten: Vom Finanzamt wurden die Anschaffungskosten für den Welpen 2017 anerkannt. Dem ist beizupflichten, weil die Hunde selbst zu den Hilfsmitteln zählen (Jakom/Vock, EStG, § 35 Rz 26 zu „Blindhunden“). Bei Anschaffung von Hilfsmitteln gilt das Zufluss/Abfluss-Prinzip, die Anschaffungskosten sind daher nicht auf die Nutzungsdauer zu verteilen (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 34, Anhang II, Rz 9).

Die vom Bf. vorgelegte Liste der Kosten war demgemäß daraufhin zu untersuchen, ob Teile dieser Kosten den Anschaffungskosten zugerechnet werden können. Zu unterscheiden sind dabei

- (1) ein „Starterpaket“ sowie
- (2) Kosten die unmittelbar mit der Ausbildung zu einem Assistenzhund für ein Down-Syndrom-Kind in Verbindung gebracht werden können

von allgemeinen Kosten.

In der Literatur werden folgende Kosten als „Startpaket“ angesehen:

Futternapf, Wassernapf,

Hundebett, Box, Hundekissen, Leine, Halsband, Geschirr,

Spielzeug, Bürste, Floh- und Zeckenmittel für Welpen

Kotbeutel

Folgende Kosten sind damit als (zusätzliche) Anschaffungskosten anzuerkennen:

### **(1) STARTPAKETKOSTEN**

- 201,67 € = Grundausrüstung für den Hund, Hygieneartikel (Krallenschere, Fellentwirrer, Zeckenzange, Bürste, Trinkflasche, Gaggisackerl), Fleecekorb Hundebett, Halsband Geschirr, Leine, Kausachen aus Kautschuk,

- 182,56 € = Grundausrüstung Hund, Liegedecke, Hundepfeife, Kauwurzel, Durchfallarznei (Notfallsapotheke), Hundebox.

### **(2) UNMITTELBARE KOSTEN FÜR DIE AUSBILDUNG ALS ASSISTENZHUND**

- 23,52 € = Fleecedecke (Schnüffeldecke zum Nasentraining für Suchausbildung)

- 12,90 € Material für Schnüffeldecke

- 25,17 € = Material zur Ausbildung (Schnüffelring, Napf).

Damit sind zusätzliche Anschaffungskosten von 445,82 € absetzbar.

Dagegen können Kosten wie zB das Futtermaterial bzw. Allwetterstiefel für das Kind nicht als Anschaffungskosten des Hundes angesehen werden.

e. Es ergibt sich folgende Berechnung:

(1) Kirchenbeitrag 326,49 € statt bisher 104,17 €.

(2) Außergewöhnliche Belastung 12.918,21 € (bisher 12.472,39 € + 445,82 €).

(3) Einkommensteuer vor den Absetzbeträgen \*\*\*\* € (Bemessungsgrundlage: Einkünfte \*\*\*\* €; Topf-SA 60,00 €; Kirchenbeitrag 326,49 €; außergewöhnliche Belastung 12.918,21 € und Kinderfreibetrag 1.320,00 € = ESt-Bemessungsgrundlage \*\*\*\* €).

Einkommensteuerberechnung in Euro: [...]

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuer 2017 war damit teilweise stattzugeben.

### **E. Zulassung zur Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zu dieser Frage keine Rechtsprechung des VwGH vorliegt, war die Revision zuzulassen.

Linz, am 3. Februar 2020