

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache Bf, AdresseBf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 30.07.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) machte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2012 ua folgende, im Zusammenhang mit der Behinderung seines Sohnes stehende Beträge als außergewöhnliche Belastung geltend (alle Beträge in Euro):

Tierarztkosten für Partnerhund	296,80
Futterkosten für Partnerhund	643,28
Transport des Partnerhundes zum Tierarzt	30,24
Transport des Partnerhundes zur Überprüfung der Partnerhundetauglichkeit nach Oberndorf/Sbg	426,72
Summe	1.397,04

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2012 wurde dieser Betrag nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt aus, die Anschaffungskosten und die laufenden Kosten für einen Hund fielen weder unter Kosten

für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel noch unter Kosten der Heilbehandlung. Für die Anschaffung liege daher keine Zwangsläufigkeit vor.

Als Beilage zur fristgerecht eingebrochenen Berufung übermittelte der Bf ua ein ärztliches Attest, dem zu entnehmen ist, dass der Partnerhund des behinderten Sohnes dessen Defizite im sozialen und motorischen Bereich verbessern solle. Das Kind habe mit dem Hund einen Spielgefährten und lerne Verantwortung zu übernehmen. Es sei auch eine Verbesserung der Motorik möglich, wenn sich das Kind am Partnerhund anhalte, um selbständig gehen zu lernen. Außerdem verwies der Bf auf eine Entscheidung des UFSL vom 11.1.2005, RV/0184-L/04, die auszugsweise wie folgt lautet: *"Hinsichtlich der Aufwendungen für die Haltung eines speziell ausgebildeten Partnerhundes ist Folgendes zu bemerken: Der Bw. hat glaubhaft dargetan, dass der Partnerhund keine Pflegemaßnahmen im Sinne des OÖ PGG erfüllt, da er keine Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen leistet (wie z.B. ein Blindenhund). Vielmehr liegt seine Aufgabe in der seelischen Unterstützung, was vom Pflegegeld nicht umfasst ist."*

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Kosten für den Transport zur Überprüfung der Partnerhundtauglichkeit in Höhe von 426,72 Euro als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, die allgemeinen Kosten im Zusammenhang mit der Haltung eines Haustieres (Futter, Tierarzt) stellten keine außergewöhnliche Belastung dar. Darüber hinaus wurden die im angefochtenen Erstbescheid berücksichtigten Aufwendungen für die vom Sohn benötigten Windeln und die damit im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten in Summe von 207,66 Euro nunmehr nicht berücksichtigt, weil es sich dabei um regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursachte Kosten handle, die mit dem Pflegegeld abgegolten seien.

Im Vorlageantrag führte der Bf aus, die Motivation für die Anschaffung des Partnerhundes sei nicht gewesen, ein Haustier zu erwerben, sondern eine Unterstützung im Alltag für den schwer behinderten Sohn zu bekommen. Der Partnerhund habe genau definierte Aufgaben. Er helfe dem Sohn, Gegenstände aufzuheben, er öffne ihm Türen, schalte das Licht ein und sei ihm Stütze für kurze Wegstrecken. Beim Ballspielen sei er ihm ein treuer Spielgefährte. Im Gegenzug lerne der Sohn, Verantwortung zu übernehmen.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht brachte der Bf den Nachweis bei, dass es sich bei dem streitgegenständlichen Hund um einen erfolgreich ausgebildeten Parnterhund handelt, der ein Training als Therapie-Assistenzhund absolviert hat und nach intensiver Einschulung dem Sohn des Bf übergeben wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Der Sohn des Bf ist schwer behindert. Für ihn wurde erhöhte Familienbeihilfe gewährt, und er bezog im Streitjahr 2012 Pflegegeld der Stufe 5. Zur

besseren Bewältigung des Alltags sowie zur Verbesserung der sozialen und motorischen Fähigkeiten des Sohnes wurde dem Sohn vom Verein Partner-Hunde X, AdresseVerein., nach intensiver Einschulung ein Partnerhund übergeben, der ein Training als Therapie-Assistenzhund absolviert hat. Der Bf tätigte im Zusammenhang mit dem Partnerhund Aufwendungen in Höhe von insgesamt 1.397,04 Euro.

1.2. Für die vom Sohn benötigten Windeln und deren Besorgung fielen insgesamt Kosten in Höhe von 207,66 Euro an.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, hinsichtlich der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit des Partnerhundes auf die Bestätigung des Arztes und die glaubwürdigen Aussagen des Bf.

3. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3),

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach dem Wortlaut des § 34 Abs. 2 EStG bedeutet außergewöhnlich, dass dem Steuerpflichtigen eine höhere Belastung als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen muss.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031).

§ 34 Abs. 6 leg. cit. idF des AbgÄG 1997, BGBl. I 1998/9, lautet:

"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- ...

- ...

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, 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."

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die VO BGBI. 1996/303, die idF BGBI II 430/2010 auszugsweise wie folgt lautet:

"§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder

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

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

(2) ...

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

...

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

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

(2) Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.

(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) 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."

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten einer Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten - jedenfalls Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen.

Hilfsmittel im Sinn der Verordnung 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 beispielsweise Badelifte, Blindenführhunde, Bruchbänder, Hörgeräte, Körperersatzstücke, Krankenfahrstühle, Krücken, orthopädische Behelfe, Prothesen, Rollstühle und Stützapparate (Müller, Freibeträge für behinderte Kinder, SWK 8/1998, S. 239).

Das Pflegegeld hat den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Menschen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen.

Der Zweck des Pflegegeldes liegt darin, sich Hilfen für alltägliche Verrichtungen leisten zu können.

Das Halten des Partnerhundes dient nicht nur der körperlichen Unterstützung des behinderten Sohnes, sondern auch dazu - wie dies im vorliegenden ärztlichen Attest festgestellt wurde - dessen Defizite im sozialen und motorischen Bereich zu verbessern. Das Kind hat mit dem Hund einen Spielgefährten und lernt Verantwortung zu übernehmen. Es handelt sich bei den für den Partnerhund getätigten Aufwendungen um solche, die im Hinblick auf die Behinderung des Sohnes zwangsläufig erwachsen und bei denen es

nicht offenkundig auf der Hand liegt, dass sie durch die pflegebedingten Geldleistungen abgegolten werden sollen (VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309).

Vom Finanzamt wurden die mit der Überprüfung der Partnerhundetauglichkeit angefallenen Aufwendungen ohne Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld bereits berücksichtigt. Den mit der Haltung des Partnerhundes verbundenen Kosten für Futter und Tierarzt wurde jedoch die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung verwehrt. Das Bundesfinanzgericht vertritt hingegen die Ansicht, dass auch diese Kosten, die mit der Haltung des Partnerhundes verbunden sind, gleichermaßen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind, da es sich nachgewiesenermaßen nicht um einen sog. "Freizeithund" bzw. nicht um ein Haustier im herkömmlichen Sinn handelt. Die mit der Haltung des Partnerhundes verbundenen Kosten treffen den Bf in gleicher Weise wie die bereits vom Finanzamt anerkannten Aufwendungen für die Überprüfung der Partnerhundetauglichkeit. Sie sind daher ebenfalls ohne Gegenrechnung mit dem Pflegegeld zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung in Abänderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides nicht ohne Gegenrechnung mit dem Pflegegeld berücksichtigten Kosten für die Anschaffung und Besorgung von Windeln schließt sich das Bundesfinanzgericht der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Rechtsansicht an.

Insgesamt waren daher die im Folgenden angeführten Beträge als außergewöhnliche Belastung ohne Gegenrechnung mit dem Pflegegeld zu berücksichtigen:

Behindertenwerkstätte	4.541,16
Tierarztkosten für Partnerhund	296,80
Futterkosten für Partnerhund	643,28
Transport des Partnerhundes zum Tierarzt	30,24
Transport des Partnerhundes zur Überprüfung der Partnerhundetauglichkeit nach Oberndorf/Sbg	426,72
Krankenhausrechnung AKH Linz	91,60
Taster zur Sprachaufzeichnung	19,90
2 Fahrten ins AKH Linz	135,24
Summe	6.184,94

Zulässigkeit einer 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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.5.2010, 2007/15/0309, vertretenen Ansicht zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen ohne Gegenverrechnung mit pflegebedingten Geldbezügen.

Wien, am 30. Juni 2015