



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., X, vertreten durch SFÄ Mag. Glaser & Partner Steuerberatung für Ärzte KEG, 1210 Wien, Am Spitz 15, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Kinderärztin und betreibt eine eigenen Praxis. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte sie Ausgaben für einen Wachhund i.H. von € 3.702, 08 geltend. Diese wurden jedoch vom Finanzamt mit der Begründung nicht anerkannt, dass es sich dabei um Kosten der privaten Lebensführung handle. Gegen den Bescheid vom 24.11.2008 wurde mit Schriftsatz vom 17.12.2008 firstgerecht berufen und als Begründung folgendes vorgebracht: Es handle sich um Aufwendungen für einen voll ausgebildeten Rettungshund, der in der Ordination während der gesamten Ordinationszeit anwesend sei und auf Grund seiner Ausbildung für Therapiezwecke eingesetzt werde. Wäre dies nicht der Fall, so wäre schon aus hygienischen Gründen eine Anwesenheit des Hundes in der Arztpraxis bzw. in den jeweiligen Untersuchungsräumen nicht zulässig. Die Kosten für den Rettungshund seien auch nach Sachverhaltsermittlung bereits von einer Betriebsprüfung anerkannt worden.

Nachdem die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden war, stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 23.2.2009 den Vorlageantrag. Ergänzend zur Berufung wurde folgendes ausgeführt: Es gehe in ihrem Fall nicht nur um einen voll ausgebildeten Rettungs- und Therapiehund, sondern auch um einen geprüften Schutzhund der Stufe 1 und 2. Neben dem Einsatz als Therapiehund, werde der Hund auch als Schutzhund eingesetzt. Es komme in ihrer Praxis immer öfter zu Übergriffen von Patienten, die sich ob der langen Wartezeiten oder nicht sofortiger Behandlung oder Abweisung von Behandlungen beschwerten und auch Drohungen aussprechen. In ihrer Ordination seien ausschließlich weibliche Mitarbeiter beschäftigt und sei die Ordination auch teilweise bis 22:00 oder 22:30 abends geöffnet. Des Öfteren sei es auch schon zu Drohungen von Kindesvätern gekommen, wenn Kinder nicht den Forderungen von Eltern entsprechend behandelt worden seien, sodass ein Schutzhund vor Übergriffen wirklich schützen kann. Es seien auch schon einige Male Polizeieinsätze erforderlich gewesen. Außerdem müsse sie um 22.00 oder 22:30 die Tiefgarage des Hauses aufsuchen, was einen weiteren Grund für einen Schutzhund darstelle. Da der Hund in der Ordination stets anwesend sei und seiner Funktion entsprechend zum Einsatz komme, sei er auch in die Betriebshaftpflichtversicherung eingeschlossen. Es sei bereits zu Versicherungsvergütungen aus Anlassfällen gekommen. Die Bw. beantrage daher den geprüften Rettungs-Therapie und Wachhund steuerlich anzuerkennen, zumal dieser Sachverhalt auch bereits von einer früheren Betriebsprüfung anerkannt worden sei. Beigelegt wurden eine Versicherungspolizze sowie eine Urkunde über die erfolgreiche Ausbildung zum geprüften Schutzhund Stufe II („Hanny v. Haus Pelz“) aus dem Jahr 2001.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 19.3.2010 wurde die Bw. aufgefordert nachzuweisen, dass ihr Hund eine spezielle Ausbildung als Therapiehund erhalten habe und darzustellen, inwiefern er für ihre Tätigkeit als Kinderärztin notwendig sei. Hinsichtlich des Vorbringens, der Hund habe eine Wach- und Schutzfunktion wurde auf die Judikatur von VwGH und BFH verwiesen, wonach die Kosten für Hunde, die wegen eines persönlichen Schutzbedürfnisses gehalten werden, den Kosten der Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Zif. 1 EStG 1988 zuzurechnen seien.

Mit Schriftsatz vom 19.4.2010 wurde ergänzend folgendes ausgeführt: Der Hund komme in erster Linie als Rettungs- und Therapiehund in der Ordination zum Einsatz, speziell im Umgang mit schwierigeren und verhaltensauffälligen Kindern. Das zusätzliche Angebot sei von den Patienten und deren Eltern sehr geschätzt worden (der Hund sei im Herbst 2009 verstorben). Er sei für die Bw. in der beruflichen Tätigkeit eine große Unterstützung und Ergänzung ihres Angebotes gewesen und daher jedenfalls als Arbeitsmittel anzusehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungswerberin ist Kinderärztin und übt diese Tätigkeit in einer eigenen Ordination aus. Sie ermittelt den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaberechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Dabei ist der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu ermitteln. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Der Werbungskostenbegriff weicht zwar vom Betriebsausgabenbegriff ab, nach nunmehr übereinstimmender Verwaltungspraxis und Rechtsprechung haben aber beide Bestimmungen grundsätzlich den gleichen Inhalt. So zieht der VwGH die Notwendigkeit als Abgrenzungskriterium gleichermaßen bei Betriebsausgaben und Werbungskosten heran (vgl. Jakom, 3. Aufl., Rz. 2 zu § 16). In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche oder betriebliche Tätigkeit als notwendig erweisen, wobei sich die Notwendigkeit als das verlässliche Indiz für die berufliche oder betriebliche Veranlassung erweist (vgl. Jakom aaO).

Demgemäß sind gem. § 16 Abs. 1 Zif. 7 EStG 1988 auch Arbeitsmittel als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig. Unter Arbeitsmitteln sind alle Hilfsmittel zu verstehen, die zur Erbringung der zu leistenden Arbeit erforderlich sind (vgl. Jakom, Rz. 33 zu § 16).

Gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften jedoch Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Lt. VwGH sind Ausgaben für Haustiere ertragsteuerlich irrelevant, weil Kosten der privaten Lebensführung vorliegen.

Im gegenständlichen Fall werden daher die Aufwendungen für den Hund der Bw. nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig sein, wenn sich die Haltung des Hundes als für ihre Tätigkeit als Kinderärztin notwendig erweist.

Die Bw. machte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 zunächst Ausgaben für einen **Wachhund** geltend. Im Vorlageantrag führte sie dazu näher aus, dass der Hund in der Praxis auf Grund von Übergriffen und Drohungen von Eltern bzw. Vätern erforderlich sei und auch deshalb, weil sie zwischen 22:00 und 22:30 die Tiefgarage des Hauses, in dem sich die Ordination befindet, aufsuchen müsse. Diesbezüglich verwies die Bw. auch auf die Ausbildung des Hundes als **Schutzhund** der Stufe I und II und legte einige Diplome und Urkunden über

diese Ausbildungen und diverse Titel (Staatsmeister) vor. Demnach ist der Hund auch als **Rettungshund** ausgebildet worden.

Was die Funktion des Hundes als Wach- und Schutzhund anbelangt, wurde die Bw. bereits im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 19.3.2010 darauf hingewiesen, dass nach der Judikatur des VwGH und des BFH die allgemeine Wachfunktion eines Haustieres keine steuerliche Abzugsfähigkeit vermittelt, ja nicht einmal dann, wenn eine Ausbildung zum Schutzhund erfolgte. Aufwendungen zum Schutz der eigenen körperlichen Integrität sind typischerweise der Lebenshaltung zuzurechnen, auch dann, wenn potenzielle Gefahren mit der beruflichen Tätigkeit verbunden sind (vgl. SWK 2009, Heft Nr. 25). Die Bw. konnte nicht nachweisen, inwiefern die Funktion des Hundes als Wachhund, Schutzhund und Rettungshund für die Ausübung ihrer Tätigkeit als Kinderärztin notwendig, wie dies etwa bei Wachhunden von Wachpersonal oder Jagdhunden von Berufsjägern der Fall ist. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass der Hund für diese Funktionen nachweislich ausgebildet wurde. Die Anwesenheit des Hundes in der Ordination zum Schutz vor Übergriffen und in der Tiefgarage macht ihn nicht zum notwendigen Arbeitsmittel, sondern entspringt einem persönlichen Schutzbedürfnis der Bw, sodass dessen Kosten mit **dieser** Begründung nicht abzugsfähig sind.

Zum Vorbringen der Hund werde in der Praxis als Therapiehund eingesetzt ist folgendes auszuführen: Die Bw. wurde mit Vorhalt vom 19.3.2010 aufgefordert einen Nachweis zu erbringen, dass der Hund zum **Therapiehund** ausgebildet worden sei. Ein solcher Nachweis wurde nicht erbracht obwohl lt. Vorhaltsbeantwortung vom 19.4.2010 „einzelne wichtige Urkunden und Bestätigungen“ in Kopie beigelegt wurden. Eine solche „wichtige Urkunde“ wäre im Hinblick auf den Vorhalt auch der Nachweis einer entsprechenden Ausbildung gewesen. Die Bw. führt weiters aus, dass der Hund eine große Ergänzung und Unterstützung ihres Angebotes gewesen sei, ohne näher auszuführen, um welches Angebot es sich dabei gehandelt haben soll und welche Aufgabe dabei dem Hund in therapeutischer Hinsicht zugefallen sein soll. Es entspricht weiters der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Anwesenheit eines Hundes bei „schwierigen“ Kindern (Vorhaltsbeantwortung vom 19.4.2010) eine beruhigende, ablenkende und entspannende Wirkung haben kann, zumal es sich beim Hund der Bw. um einen „braven“ (siehe die Schreiben an Austrian Airlines und Lauda Air) und disziplinierten Hund gehandelt haben dürfte. Es ist daher auch vorstellbar, dass die Anwesenheit des Hundes in der Ordination von vielen Kindern und Eltern begrüßt wurde. Diese Tatsache allein, macht aber den Hund nicht zu einem Therapiehund (vgl. UFS vom 3.6.2009, RV/1210-W/09 bezügl. eines Therapiehundes einer diplomierten Sozialarbeiterin und Heilpädagogin).

Da somit nicht als erwiesen angenommen werden kann, dass der Hund der Bw. für ihre Tätigkeit als Kinderärztin notwendig war, und zwar weder als Wachhund, Schutzhund, Rettungshund noch Therapiehund waren daher die geltend gemachten Kosten i.H. von € 3.702,08 als Kosten der privaten Lebensführung einzustufen und nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Dass der Hund von einer Betriebsversicherung umfasst war, macht ihn nicht zu einem notwendigen Arbeitsmittel und hat keine steuerliche Relevanz. Gleiches gilt für sanitätspolizeiliche Erwägungen.

Ergänzend wird ausgeführt:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde außer bei Formalentscheidungen immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Es besteht daher für den Unabhängigen Finanzsenat bei seiner Entscheidungsfindung keine Bindung an Rechtsanschauungen, die bei einer früheren Betriebsprüfung vertreten wurden (die Abgabenbehörde ist an eine unrichtige Rechtsauffassung, von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, bei späteren Veranlagungen nicht gebunden, VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 12. Mai 2010