

GZ. RV/2849-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Pensionist. Am 6. März 2010 langte seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 elektronisch beim Finanzamt ein; in dieser machte er ua. unter der Kenn-

zahl 735 (sonstige außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt) einen Betrag von 4.283,29 € geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 10. Juni 2010 wurde der Bw. von der Abgabenbehörde I. Instanz aufgefordert, "sämtliche Rechnungen und Zahlungsbelege betreffend [...] andere außergewöhnliche Belastungen mit einer genauen Aufstellung und Bescheid in Kopie über erhaltene Ersätze oder Vergütungen dem Finanzamt nachzureichen".

Mit Schreiben vom 17. Juni 2010 legte der Bw. der Abgabenbehörde I. Instanz die Bezug habenden Unterlagen vor. Aus diesen ergab sich, dass der als sonstige außergewöhnliche Belastungen geltend gemachte Betrag von 4.283,29 € Tierarztkosten für die Behandlung einer Krebserkrankung (Lymphsarkom) seiner Schäfer-Mischlingshündin A betraf. Diese Aufwendungen setzten sich wie folgt zusammen (S 17 Arbeitnehmerveranlagungsakt für das Jahr 2009, im Folgenden kurz: ANV-Akt):

- Behandlungskosten der Veterinärmedizinischen Universitätsklinik für Tiere, Abteilung Onkologie, Wien: 2.353,95 €.
- Fahrtkosten zu den jeweiligen Behandlungen B – Wien (inklusive Begleitperson): 672,10 €.
- Arztkosten der Tierklinik C: 1.257,24 €.

Am 24. Juni 2010 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, mit dem das Finanzamt die oa. Tierarztkosten von 4.283,29 € nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannte. Begründend führte die Abgabenbehörde I. Instanz dazu aus, dass gemäß § 34 EStG 1988 Tierarztkosten steuerlich nicht absetzbar seien.

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. am 23. Juli 2010 Berufung:

Seine Hündin A habe Ende April 2009 deutliche Schwellungen im Halsbereich aufgewiesen, was bereits zu Atemnot geführt habe. Bei einer sofortigen Untersuchung am 22. April 2009 in der Tierklinik Dr. D sei der Verdacht eines Lymphsarkoms geäußert worden. Am 24. April 2009 sei ein Lymphknoten operativ entfernt und vom Labor Dr. E auch als ein Lymphsarkom diagnostiziert worden.

Nach Zuweisung seines Hundes in die Abteilung Onkologie der VETMED Wien sei der Bw. informiert worden, dass mit einer entsprechenden Chemotherapie eine Rückbildung des Tumors entstehen könnte und damit eine Lebensverlängerung für seinen Hund verbunden wäre.

In den darauf folgenden Behandlungen ab 4. Mai 2009 habe sich bald der erwünschte positive Erfolg eingestellt, der bereits am 19. Mai 2009 zu einer Vollremission mit Normalisierung des klinischen Bildes geführt habe, was de facto die totale Rückbildung und den Stillstand des Tumors bedeutet habe.

Trotz der medizinisch notwendigen Weiterführung der Behandlung habe Ende Juli leider ein Rezidiv diagnostiziert werden müssen; der Tumor habe sich wieder ausgebreitet, die Medikamente hätten keine Wirkung mehr gezeigt und so habe der Hund des Bw. am 1. September 2009 leider eingeschläfert werden müssen.

Als Beilagen lege der Bw. vor [Anmerkung: Diese Beilagen befinden sich auf S 17 bis 33 ANV-Akt]:

- Eine Sammelrechnung des Dr. D vom 25. Jänner 2010 mit genauer Aufstellung der einzelnen tierärztlichen Leistungen.
- Einen pathologischen Befund des Labors Dr. E vom 28. April 2009.
- Kopien sämtlicher Behandlungsrechnungen der VETMED Wien [Anmerkung: Auf allen diesen Rechnungen ist als Verwendungszweck des Hundes des Bw. "Freizeithund" angeführt (S 18 bis 30 ANV-Akt)].
- Einen Tierarztbrief des Dr. F, VETMED Wien, vom 4. März 2010.

Weiters führte der Bw. aus, nach § 34 EStG seien außergewöhnliche Belastungen steuerlich absetzbar. Außergewöhnlich sei eine Belastung, die höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachse. Dies sei gegenständlich der Fall, da die Mehrzahl der vergleichbaren Steuerpflichtigen überhaupt keine Tierarztkosten habe bzw. jedenfalls nicht in dem Ausmaß, wie sie dem Bw. erwachsen seien. Die Belastung müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, nämlich einen bestimmten Selbstbehalt übersteigen, was gegenständlich ebenso der Fall sei.

Und diese Belastung müsse dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, was auch im Fall des Bw. gegeben gewesen sei. Nach Abs. 3 leg. cit. erwachse dem Steuerpflichtigen die Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. § 15 Tierschutzgesetz (TSchG) normiere eine solche Rechtspflicht, die festlege:

"Weist ein Tier Anzeichen einer Krankheit oder Verletzung auf, so muss es unverzüglich ordnungsgemäß versorgt werden, erforderlichenfalls unter Heranziehung eines Tier-

arztes. Kranke oder verletzte Tiere sind diesen besonderen Ansprüchen angemessen und erforderlichenfalls gesondert unterzubringen."

Ein Zuwiderhandeln stehe nach § 38 Abs. 3 TSchG unter Strafe.

Somit sei der Bw. als Tierhalter gesetzlich verpflichtet, sein krankes Tier tierärztlich behandeln zu lassen, und er könne sich dieser Verpflichtung aus rechtlichen Gründen nicht entziehen, da ein Zuwiderhandeln strafbar wäre. Daher stelle diese Verpflichtung eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG dar und sei steuerlich absetzbar.

Dies sei nicht etwa eine zufällige oder unerwünschte Folge der zitierten Bestimmungen, sondern stehe in Einklang mit § 1 TSchG, der die Verantwortung des Menschen für das Tier als Mitgeschöpf betone, und § 2 TSchG, der den Staat verpflichte, die Anliegen des Tierschutzes zu fördern. Dies schließe eine steuerliche Förderung mit ein. Die Bedeutung des Tierschutzes in unserer Rechtsordnung ergebe sich auch aus § 285a ABGB, der normiere, dass Tiere keine Sachen seien, sondern durch besondere Gesetze geschützt würden.

Die zitierten Bestimmungen seien auch Ausdruck der in unserer Gesellschaft bestehenden Moralvorstellungen, wonach Menschen ihren Haustieren gegenüber verpflichtet seien. Auch der Philosoph Immanuel Kant, maßgeblich für die ideengeschichtliche Begründung der Menschenrechte und prägend auch insbesondere für § 16 ABGB, habe darauf hingewiesen, dass gegenüber einem Tier, das einem gedient habe, eine sittliche Pflicht bestehe, sich um dieses zu kümmern.

Mithin habe sich der Bw. gegenständlich auch aus sittlichen Gründen der Belastung nicht entziehen können.

Darüber hinaus liefe es dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz zuwider, würden andere außergewöhnliche Belastungen steuerlich begünstigt werden, aber gerade jene nicht, die auf Grund einer rechtlichen und sittlichen Pflicht gegenüber Tieren entstünden und im Einklang mit den sich aus der Rechtsordnung ergebenden Wertungen aufgewendet worden seien.

Die vom Bw. angeführten Tierarztkosten stellten daher eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG dar und seien entsprechend zu berücksichtigen. Somit werde der Antrag gestellt, die gegenständlichen Tierarztkosten in Höhe von 4.283,29 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

"Eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 muss, um steuerlich Berücksichtigung finden zu können, folgende Merkmale zwingend aufweisen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen sein (Abs. 3).*
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die oben angeführten Voraussetzungen liegen nicht vor. Alle Kosten im Zusammenhang mit dem Tier stellen Ausgaben der privaten Lebensführung ohne jegliche steuerliche Auswirkung dar."

Mit Schreiben vom 3. September 2010 beantragte der Bw. die Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz:

1. Die außergewöhnlichen Kosten seien nicht durch die private Lebensführung, sondern durch die Erkrankung des Hundes verursacht worden, welche unvorhergesehen und schicksalhaft gewesen sei. Es sei keineswegs so, dass solche Kosten im Normfall automatisch mit einer Hundehaltung verbunden seien.

Auch bei anderen Steuerabsetzbeträgen werde im Übrigen nicht berücksichtigt, ob Kosten bereits im Vorfeld, durch eine andersartige private Lebensführung oder Lebensgestaltung, vermieden hätten werden können.

Gegenständlich sei die Haltung eines Hundes sogar positiv für den Finanzhaushalt der Republik Österreich, da der Hund, der weder von einem Züchter noch aus einem Tierheim gestammt habe, unter Umständen in einem Tierheim gelandet wäre und diese Kosten durch den Staat teilweise mitgetragen hätten werden müssen. Die private Haltung des Hundes erspare dem Staat nicht nur diese Kosten, sondern bringe ihm in Form der Hundesteuer sowie weiterer Steuern (Umsatzsteuer hinsichtlich der für den Hund gekauften Produkte, Steuern auf Grund der dadurch ermöglichten Arbeitsplätze usw.) sogar noch zusätzliche Einnahmen.

Es wäre daher systemwidrig und unsachlich, in diesem Fall die gegenständlich geltend gemachte steuerliche Absetzbarkeit auszuschließen. Nochmals sei darauf hingewiesen, dass der Halter zur Krankenbehandlung seines Tieres gesetzlich verpflichtet sei.

2. Die Zwangsläufigkeit ergebe sich nicht nur aus den gesetzlichen Bestimmungen des Tierschutzgesetzes und den darin angeführten Strafbestimmungen, sondern auch aus ethisch-moralischen Gründen, das Leben eines Tieres zu schützen und für das Wohlbefinden zu

sorgen, aus der besonderen Verantwortung des Menschen für das Tier als Mitgeschöpf (§ 1 TSchG).

3. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei im Fall des Bw. insofern wesentlich beeinträchtigt worden, als der Gesamtaufwand für die tierärztliche Behandlung seines Hundes in Höhe von 4.283,29 € mehr als seine zweieinhalbfache monatliche Nettopension betragen habe, was de facto eine wesentliche Beeinträchtigung seiner Lebenshaltungskosten bedeutet habe.

Am 6. September 2010 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlageantrag beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung, da gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abzugsfähig seien; die Kosten der Hundehaltung (dazu zählten auch Tierarztkosten) für private Zwecke fielen unter dieses Abzugsverbot (wobei die Abgabenbehörde I. Instanz auf *Jakom/Baldauf*, EStG, 2010, § 20 Rz 90, und auf VwGH 24.4.1964, 652/63, verwies). Die Tierarztkosten könnten auch keine außergewöhnlichen Belastungen sein, zumal weder das Halten von Haustieren noch die dadurch verursachten Tierbehandlungskosten außergewöhnlich seien; es handle sich vielmehr um eine im täglichen Leben übliche Erscheinung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

- § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, lauten:

"(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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."

- § 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein."

2. Festgestellter Sachverhalt:

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass dem Bw., einem Pensionisten, aus der Krebserkrankung (Lymphsarkom) seiner Schäfer-Mischlingshündin A im Jahr 2009 Aufwendungen von insgesamt 4.283,29 € (va. Tierarztkosten bzw. Behandlungskosten) tatsächlich erwachsen sind. Bei der Hündin A handelt es sich um einen "Freizeithund" (siehe oben in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung).

3. Rechtliche Würdigung:

Gemäß höchstgerichtlicher Rechtsprechung und Lehre sind Aufwendungen für die Hundehaltung für private Zwecke nicht abzugsfähig, auch wenn der Hund für den eigenen Schutz gehalten wird (vgl. Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 163, Stichwort "Hundehaltung", unter Verweis auf VwGH 19.10.1988, 86/13/0155, und BFH 29.3.1979, IV R 103/75; Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 20 Rz 90, Stichwort "Hundehaltungskosten"); es handelt sich um Ausgaben der privaten Lebensführung (private Veranlassung: VwGH 24.4.1964, 652/63; Endfellner/Tengg, Ausgaben für Hund und Katze im Einkommensteuerrecht, SWK 25/2009, S 737). Die allgemeine Wachfunktion oder soziale Rolle eines Haustieres vermittelt keine steuerliche Abzugsfähigkeit; es liegen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendete Beträge vor (Endfellner/Tengg, S 737), die ertragsteuerlich irrelevant sind. Zu den nichtabzugsfähigen Kosten zählen die Anschaffungs- und die laufenden Kosten (Futter-, Tierarztkosten). Ausgaben für Hunde können nur dann Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein, wenn der Erwerb des Tieres betrieblich oder beruflich veranlasst ist, wie etwa bei Wachhunden von Wachpersonal oder Jagdhunden von Berufsjägern und Förstern (vgl. Endfellner/Tengg, S 738, mit Literaturverweisen), was aber im gegenständlichen Fall unstrittig nicht gegeben ist.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Abzugsfähigkeit der vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die Behandlung der Krebserkrankung seiner Hündin A als Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (bzw. alternativ nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. (*Endfellner/Tengg*, S 737)) ausgeschlossen ist.

Zum Vorbringen des Bw., die streitgegenständlichen Ausgaben seien als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Die diesbezügliche Argumentation des Bw. stützt sich va. darauf, dass ihm die Bezug habenden Kosten zwangsläufig erwachsen seien: Er sei als Tierhalter gesetzlich dazu verpflichtet, sein krankes Tier tierärztlich behandeln zu lassen (ein Zuwiderhandeln sei strafbar: § 15 iVm § 38 Abs. 3 TSchG), und es bestehe auch eine sittliche Pflicht, sich um dieses zu kümmern (ethisch-moralische Gründe); außerdem sei die Erkrankung seines Hundes unvorhergesehen gewesen (es sei keineswegs so, dass solche Tierarzt- und Behandlungskosten "im Normfall automatisch" mit einer Hundehaltung verbunden seien).

Bei diesem Vorbringen übersieht der Bw. jedoch, dass die Anschaffung seines Hundes aus freien Stücken erfolgt ist; somit sind die streitgegenständlichen Aufwendungen letztlich Folge eines Verhaltens, zu dem sich der Bw. freiwillig entschlossen hat, weshalb das in § 34 Abs. 1 und 3 EStG 1988 normierte Erfordernis der Zwangsläufigkeit *nicht* gegeben ist (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 37, mit Judikaturnachweisen).

Die Abzugsfähigkeit von Ausgaben, die in Zusammenhang mit einem bzw. für einen Hund getätigt wurden, als außergewöhnliche Belastung kommt nur dann in Frage, wenn der Hund (Krankheits-)Kosten verursacht hat (Hundebiss; auf Grund der in § 1320 ABGB normierten Tierhalterhaftung ist das Merkmal der Zwangsläufigkeit erfüllt; der Umstand, dass die Anschaffung des Hundes aus freien Stücken erfolgt ist, ist *diesfalls* unbeachtlich, da der unmittelbare Kausalzusammenhang zwischen Ursache und schließlicher Folge nicht mehr gegeben ist: *Endfellner/Tengg*, S 739, mit Judikaturnachweis), und wenn der Hund als Hilfsmittel eines Menschen mit Behinderung dient (Blindenhund, "Partnerhund" eines (schwerst-)behinderten Kindes: *Endfellner/Tengg*, S 738 f.; *Doralt/Kofler*, § 20 Tz 163, Stichwort "Hundehaltung"; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2009], § 34 Anm 78, Stichwort "Hund"; *Jakom/Baldauf*, § 34 Rz 90, Stichwort "Hund").

Beides liegt im gegenständlichen Fall unstrittig *nicht* vor, sodass das Finanzamt bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten

Aufwendungen in Höhe von 4.283,29 € als außergewöhnliche Belastung zu Recht verneint hat.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. September 2010