

# Urteil vom 14. Januar 2021, VI R 15/19

## Aufwendungen für einen sog. Schulhund als Werbungskosten

ECLI:DE:BFH:2021:U.140121.VIR15.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 6, EStG § 12 Nr 1 S 2, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 13. März 2019, Az: 10 K 2852/18 E

## Leitsätze

1. Aufwendungen für einen sog. Schulhund können bis zu 50 % als Werbungskosten bei den Einkünften einer Lehrerin aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden. Ein hälftiger Werbungskostenabzug ist nicht zu beanstanden, wenn der Hund innerhalb einer regelmäßig fünftägigen Unterrichtswoche arbeitstäglich in der Schule eingesetzt wird.
2. Die Aufwendungen für die Ausbildung eines Schulhundes zum Therapiehund sind regelmäßig in voller Höhe beruflich veranlasst und damit als Werbungskosten abziehbar.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.03.2019 - 10 K 2852/18 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Aufwendungen für einen sog. "Schulhund" Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist als Lehrerin an der A-Schule in B tätig. Auf der Schulkonferenz vom ... 2014 wurde der Beschluss gefasst, einen Therapiehund zur Umsetzung der tiergestützten Pädagogik anzuschaffen. An der Schule war zuvor ein Konzept der tiergestützten Pädagogik erarbeitet worden. Die Klägerin schaffte daraufhin mit Kaufvertrag vom ... 2014 die am ... 2014 geborene Hündin C zum Preise von 1.600 € an. Im Rahmen des Schulhundprogramms wurde die Hündin C von der Klägerin insbesondere im Unterricht eingesetzt. Zu diesem Zweck nahm die Klägerin sie nahezu arbeitstäglich mit in die Schule.
- 3 In den Steuererklärungen für die Streitjahre (2014 bis 2016) machte die Klägerin Aufwendungen für den Hund als Werbungskosten geltend. Diese setzten sich zusammen aus einer Abschreibung für die Anschaffung des Hundes auf acht Jahre, Aufwendungen für eine Tierhaftpflichtversicherung, Futtermittel, Hundepflege, Tierarzt und den Besuch einer Hundeschule sowie für die Ausbildung als Therapiehund. Die Aufwendungen beliefen sich im Jahr 2014 auf 871,49 €, im Jahr 2015 auf 5.063,71 € (davon 1.750 € für die Ausbildung zum Therapiehund zuzüglich Fahrtkosten in Höhe von 111,60 €) und im Jahr 2016 auf 7.607,60 € (davon 1.908 € für die Ausbildung zum Therapiehund zuzüglich Fahrtkosten in Höhe von 321,60 €).
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte die Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Werbungskosten ab. Zur Begründung ihres hiergegen eingelegten Einspruchs legte die Klägerin eine Bescheinigung der Schule vor. Darin ist ausgeführt, die Klägerin habe die Hündin C als Schulhund im ... 2014 erworben und zum Therapiehund ausgebildet. Ergänzend legte die Klägerin den Ausbildungsvertrag zur Therapiehundausbildung vom

... 2014 sowie das Konzept zur Tiergestützten Pädagogik an der A-Schule B vor. Ferner verwies sie darauf, dass die Hundesteuerbefreiung, die sie erhalten habe, nicht erteilt worden wäre, wenn die Hündin C nicht nachweislich zu dem angegebenen Zweck eingesetzt worden wäre.

- 5 Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 886 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Es berücksichtigte die Kosten für die Ausbildung zum Therapiehund in voller Höhe und die übrigen Aufwendungen zu einem Drittel als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Es beantragt,  
das Urteil des FG Münster vom 14.03.2019 - 10 K 2852/18 E aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 9 Die Klägerin hat keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Aufwendungen der Klägerin für die Hündin C zu Recht teilweise als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt.
- 11 1. Werbungskosten sind alle Aufwendungen, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind (z.B. Senatsurteil vom 23.03.2001 - VI R 175/99, BFHE 195, 225, BStBl II 2001, 585). Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (Senatsurteile vom 17.12.2002 - VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407, und vom 19.01.2017 - VI R 37/15, BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526, Rz 12, m.w.N.).
- 12 a) Ergibt die Prüfung, dass Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie grundsätzlich als Werbungskosten abzuziehen. Beruhen die Aufwendungen hingegen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf beruflichen Umständen, so sind sie nicht abziehbar (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).
- 13 Ist der erwerbsbezogene Anteil nicht von untergeordneter Bedeutung, kann eine Aufteilung und ein Abzug des beruflich veranlassten Teils der Aufwendungen in Betracht kommen, sofern der den Beruf fördernde Teil der Aufwendungen sich nach objektiven Maßstäben zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzen lässt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672; Senatsbeschluss vom 24.09.2013 - VI R 35/11; Senatsurteile vom 08.07.2015 - VI R 46/14, BFHE 250, 392, BStBl II 2015, 1013, und vom 16.01.2019 - VI R 24/16, BFHE 263, 449, BStBl II 2019, 376). Bestehen keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (§ 162 der Abgabenordnung, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO; Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).
- 14 b) Zu den Werbungskosten gehören auch Aufwendungen für Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Arbeitsmittel sind alle Wirtschaftsgüter, die ausschließlich oder doch nahezu ausschließlich und unmittelbar zur Erledigung der dienstlichen Aufgaben dienen (Senatsurteile vom 23.10.1992 - VI R 31/92, BFHE 169, 350, BStBl II 1993, 193, und vom 08.11.1996 - VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341; Senatsbeschluss vom 30.06.2010 - VI R 45/09, BFHE 230, 348, BStBl II 2011, 45).
- 15 Bei Gegenständen, die auch im Rahmen der allgemeinen Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) genutzt werden können, ist für die Einordnung als Arbeitsmittel der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall entscheidend (Senatsurteile vom 19.02.2004 - VI R 135/01, BFHE 205, 220, BStBl II 2004, 958; vom 20.07.2005 - VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185, und vom 20.05.2010 - VI R 53/09, BFHE 230, 317, BStBl II 2011, 723). Die Güter müssen ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend beruflich zur Einnahmeerzielung genutzt werden. Eine

geringfügige private Mitnutzung ist unschädlich (Senatsurteil vom 21.10.1988 - VI R 18/86, BFHE 155, 310, BStBl II 1989, 356). Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist unter Würdigung aller Umstände nach der tatsächlichen Zweckbestimmung, d.h. nach der Funktion des Wirtschaftsguts im Einzelfall, festzustellen (Senatsentscheidungen in BFHE 155, 310, BStBl II 1989, 356, und in BFHE 230, 348, BStBl II 2011, 45).

- 16** Diese Grundsätze gelten auch für die Nutzung von Tieren (vgl. § 90a des Bürgerlichen Gesetzbuchs; Senatsurteil vom 10.09.1990 - VI R 101/86, BFH/NV 1991, 234; Senatsbeschluss in BFHE 230, 348, BStBl II 2011, 45). Dient ein Hund neben beruflichen in nicht unerheblichem Umfang auch privaten Zwecken, handelt es sich nicht um ein Arbeitsmittel. Dies gilt auch, falls der Anlass für die Anschaffung im beruflichen Bereich gelegen haben sollte und er nicht angeschafft worden wäre, wenn nur eine private Nutzung beabsichtigt gewesen wäre. Liegt keine ausschließliche oder weitaus überwiegende berufliche Nutzung vor, ist auch unbeachtlich, ob die berufliche Nutzung besonders erfolgreich ist (Senatsurteil in BFH/NV 1991, 234; s.a. Senatsurteil vom 29.01.1960 - VI 9/59 U, BFHE 70, 435, BStBl III 1960, 163).
- 17** 2. Nach diesen Maßstäben hält die Vorentscheidung einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand.
- 18** a) Ausgehend von den angeführten Rechtsgrundsätzen ist die Würdigung des FG, wonach ein Drittel der Aufwendungen für den Hund, bestehend aus einer zeitanteiligen Absetzung der Anschaffungskosten, Futter, Pflege, Tierhalterhaftpflichtversicherung, Tierarzt und Besuch der Hundeschule, beruflich veranlasst sei, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** Bei der Hündin C handelt es sich um ein Haustier, das in den Streitjahren mit im Haushalt der Klägerin lebte und --wie das FG bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt hat-- nicht nahezu ausschließlich beruflich, sondern in nicht unerheblichem Umfang auch privat Verwendung fand. Entsprechend hat das FG die Hündin C zu Recht nicht als Arbeitsmittel der Klägerin i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG angesehen.
- 20** Nach den Feststellungen der Vorinstanz nutzte die Klägerin den Hund aber auch beruflich, indem sie ihn an ihren Unterrichtstagen, mithin nahezu arbeitstäglich, im Rahmen des Schulhundkonzepts in der Schule einsetzte. Angesichts des Umfangs von regelmäßig fünf Arbeitstagen pro Woche war die berufliche Nutzung des Hundes nicht von untergeordneter Bedeutung. Da die berufliche Verwendung des Hundes in der Regel anhand der Unterrichtstage bemessen werden kann und damit nach objektiven Maßstäben in nachprüfbarer Weise abgrenzbar ist, waren die Aufwendungen für die Haltung des Hundes aufzuteilen. Die durch das FG vorgenommene Schätzung des beruflichen Anteils der angefallenen Aufwendungen mit einem Drittel ist nach den Gegebenheiten des Streitfalls revisionsrechtlich keinesfalls zu beanstanden. Vielmehr erscheint es nach Auffassung des Senats vertretbar, bei einer erheblichen beruflichen Nutzung eines Schulhundes bis zu 50 % der Aufwendungen für das Tier zum Werbungskostenabzug zuzulassen. Aus Vereinfachungsgründen ist ein hälftiger Werbungskostenabzug jedenfalls nicht zu beanstanden, wenn der Hund innerhalb einer regelmäßig fünftägigen Unterrichtswoche arbeitstäglich in der Schule eingesetzt wird.
- 21** b) Ebenso hält die Würdigung des FG, die Aufwendungen der Klägerin für die Ausbildung der Hündin C zum Therapiehund seien ausschließlich beruflich veranlasst, einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand. Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass eine private Veranlassung insoweit nicht ersichtlich ist. Anders als der Besuch einer allgemeinen Hundeschule, diente die Therapiehundeausbildung nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) dem Erlernen spezieller Fähigkeiten, um die Hündin C im Rahmen des Konzepts des tiergestützten Unterrichts einzusetzen.
- 22** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)