

# Urteil vom 09. Mai 2017, VIII R 11/15

## Ausbildung und Verkauf von Blindenführhunden führt zu gewerblichen Einkünften

ECLI:DE:BFH:2017:U.090517.VIIIR11.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, GG Art 20a, EStG VZ 2011 , GewStG § 2 Abs 1, EStG § 15 Abs 2

vorgehend FG Münster, 11. September 2014, Az: 4 K 69/14 G

## Leitsätze

1. Die Betreiberin einer Blindenführhundeschule erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
2. Eine "unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit" i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfordert ein Tätigwerden gegenüber Menschen.
3. Aus Art. 20a GG folgt keine über den Wortlaut hinausgehende Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei der Ausbildung von Blindenführhunden.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12. September 2014 4 K 69/14 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Streitig ist, ob der Betrieb einer Blindenführhundeschule dem Grunde nach einen Gewerbebetrieb i.S. von § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) darstellt.
  - 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt seit dem Jahr 1996 eine Blindenführhundeschule. Sie bildet jährlich drei bis fünf Hunde zu Blindenführhunden aus.
  - 3 Üblicherweise ist es vom Ablauf so, dass sehbehinderte Menschen zunächst Kontakt zur Klägerin aufnehmen, um abzustimmen, welche Hunderasse den eigenen Charaktereigenschaften sowie den örtlichen Begebenheiten am ehesten entspricht. Dabei werden auch die sonstigen Eigenschaften und Hintergrundinformationen des sehbehinderten Menschen wie z.B. Wohnort berücksichtigt. In der Regel erfolgt eine verbindliche Bestellung nach Erstellung eines Kostenvoranschlags. Danach erwirbt die Klägerin --im eigenen Namen und auf eigene Rechnung-- einen Welpen, den sie selbst aufzieht oder in eine Patenfamilie gibt. Zu späterer Zeit beginnt die Ausbildung mit der Eingewöhnung des Hundes in das bestehende Rudel. Hieran schließt das Training im Führungsschirr an, gefolgt vom Gehorsams- und Hindernistraining. Bereits während der Ausbildung kommt es zu ersten Kontakten zwischen dem auszubildenden Hund und dem zukünftigen Besitzer. Am Ende der Ausbildung steht die Übergabephase des Hundes an den Sehbehinderten, die bis zu einem Monat andauern kann und in der die Klägerin einfürend und prozessbegleitend zur Seite steht. Die Übergabephase schließt mit einer Prüfung am Wohnort des Sehbehinderten ab. Diese Prüfung wird von einem --regelmäßig von den Krankenkassen bestellten-- sog. Gespannprüfer abgenommen. Nach der Ausbildung und Prüfung veräußert die Klägerin den Blindenführhund an die jeweilige Krankenkasse des sehbehinderten Menschen, die den Hund als medizinisches Hilfsmittel i.S. von § 33 Abs. 1 Satz 1 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch anerkennt. Die Krankenkasse überträgt die Haltereigenschaft des

Blindenführhundes sodann auf den sehbehinderten Menschen. Weitere Nachschulungen erfolgen, wenn nach der Einarbeitungsphase und nach der Gespannprüfung noch weiterer Betreuungs- und Nachschulungsbedarf besteht.

- 4 Der wesentliche Teil des Preises entfällt auf die Ausbildung des Hundes. Vereinzelt kommt es vor, dass bereits während der Einschulung oder nachträglich festgestellt wird, dass das Gespann Mensch/Tier nicht hinreichend funktioniert und die Klägerin den Lehrgang abbricht oder einen veräußerten Hund wieder zurücknimmt. Die bis dahin entstandenen Kosten gehen dennoch zulasten des Auftraggebers.
- 5 Die Klägerin erklärte den Gewinn des Streitjahres (2011) als einen solchen aus Gewerbebetrieb. Auf Grundlage der eingereichten Gewerbesteuererklärung setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 2011 fest.
- 6 Einspruch und Klage gegen den Gewerbesteuermessbetragsbescheid hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 12. September 2014 4 K 69/14 G ab. Die Entscheidung ist veröffentlicht in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 2063.
- 7 Die Klägerin meint, das FG habe den Begriff des Unterrichts und der Erziehung fehlerhaft einschränkend ausgelegt. Tiere genössen einen besonderen Wesens- und Schutzrang im Recht (vgl. Art. 20a des Grundgesetzes --GG--, § 90a des Bürgerlichen Gesetzbuchs, § 1 des Tierschutzgesetzes). Die Grenze, bei der kein Unterricht mehr möglich sei, verlaufe daher nicht bei der Abgrenzung Mensch/Tier, sondern an der Grenze der Aufnahme- und Lernfähigkeit, die bei Hunden gegeben sei.
- 8 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz und den Gewerbesteuermessbetragsbescheid für das Jahr 2011 vom 17. Mai 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Dezember 2013 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin erzielten Einkünfte als Ausbilderin von Blindenführhunden gewerbliche Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und nicht freiberufliche Einkünfte i.S. des § 18 EStG sind.
- 11 1. Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zur freiberuflichen Tätigkeit die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, sowie die selbständige Tätigkeit in einem der dort aufgezählten Berufe oder in einem diesen ähnlichen Beruf. Die Klägerin übte im Streitjahr keinen freien Beruf in diesem Sinne aus.
- 12 a) Sie war bei der Ausbildung der Blindenführhunde weder erzieherisch noch unterrichtend tätig. Steuerrechtlich wird der Begriff des Unterrichts und der Erziehung von Menschen von der Dressur von Tieren unterschieden. Dies folgt --entgegen der Auffassung des FG-- nicht aus einer einschränkenden Auslegung des Gesetzeswortlauts im Sinne einer teleologischen Reduktion der Vorschrift, sondern aus einer typisierenden Betrachtungsweise (s. hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, BFH/NV 2008, Beilage 3, 247). Der Gesetzgeber wollte durch die Verwendung der Begriffe "unterrichten" und "erziehen" die freiberufliche Tätigkeit gegenüber Menschen von der Tätigkeit gegenüber Tieren, bei denen von "dressieren", "abrichten" und "trainieren" gesprochen wird, abgrenzen (Urteil des Reichsfinanzhofs vom 13. August 1941 VI 259/41, RStBl 1941, 678).
- 13 b) Von diesem Begriffsverständnis geht auch die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und die herrschende Meinung in der Literatur aus.
- 14 aa) Erziehung bedeutet danach die planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und sittlichen Formung junger Menschen zu tüchtigen und mündigen Menschen (vgl. BFH-Urteile vom 11. Juni 1997 XI R 2/95, BFHE 183, 450, BStBl II 1997, 687; vom 17. Mai 1990 IV R 14/87, BFHE 161, 361, BStBl II 1990, 1018, und vom 21. November 1974

II R 107/68, BFHE 115, 64, BStBl II 1975, 389). Die Ausbildung von Tieren wird von dem Tatbestandsmerkmal, das auf die Schulung des Charakters und der Bildung der Persönlichkeit junger Menschen gerichtet ist, nicht erfasst (so auch explizit Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 18 EStG Rz 130; s.a. Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl., § 18 Rz 84; Blümich/Hutter, § 18 EStG Rz 108; Stuhmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rz B 80 f.; Pfirrmann in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 18 Rz 53).

- 15** bb) Unterricht ist die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen durch Lehrer an --menschliche-- Schüler in organisierter und institutionalisierter Form (BFH-Urteile vom 2. Februar 2000 XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839; vom 18. April 1996 IV R 35/95, BFHE 180, 568, BStBl II 1996, 573; vom 13. Januar 1994 IV R 79/92, BFHE 173, 331, BStBl II 1994, 362; in BFHE 183, 450, BStBl II 1997, 687; so auch HHR/Brandt, § 18 EStG Rz 121; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 18 Rz 83; Pfirrmann in Kirchhof, a.a.O., § 18 Rz 49).
- 16** Die Abrichtung und Dressur von Tieren fällt auch dann nicht unter den Unterrichtsbegriff, wenn sie in einer "Hundeschule" erfolgt. Denn für Zwecke der Gesetzesauslegung gilt nur das allgemeine Sprachverständnis. Euphemismen, die insbesondere im Rahmen der Werbung und des Marketing Verwendung finden, ändern nichts an diesem allgemeinen Sprachverständnis, so dass der Betrieb der Klägerin --für die hier vorliegende Rechtsfrage-- weder eine Schule, noch ihre Tätigkeit ein Unterricht i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist. Zudem kann allein die Bezeichnung des Unternehmens der Klägerin nicht als entscheidendes Kriterium dafür angesehen werden, ob es sich um eine gewerbliche oder eine freiberufliche Tätigkeit handelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 173, 331, BStBl II 1994, 362).
- 17** cc) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Würdigung des FG, dass der gesamte Betrieb der Klägerin als einheitlicher angesehen werden muss. Beschränkt sich die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen nicht auf das Vermitteln von Fertigkeiten, sondern werden im Zusammenhang mit der Unterrichtstätigkeit auch noch andere Leistungen angeboten, so kann je nach Art und Umfang dieser anderen Leistungen insgesamt eine gewerbliche Betätigung vorliegen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 173, 331, BStBl II 1994, 362; vom 16. November 1978 IV R 191/74, BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246; so auch HHR/ Brandt, § 18 EStG Rz 122; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 18 Rz 83; Blümich/Hutter, § 18 EStG Rz 106; Pfirrmann in Kirchhof, a.a.O., § 18 Rz 50).
- 18** Dies ist vorliegend der Fall. Die Betreuung des sehbehinderten Menschen bei und nach der Übergabe des Hundes setzt voraus, dass der Hund zuvor als Blindenführhund ausgebildet wurde. Erst dadurch wird möglich, dass der Hund dem sehbehinderten Halter übergeben werden kann und diesen im Alltag unterstützt. Die vorherige Ausbildung des Hundes ist insofern das "prägende" Element der Tätigkeit der Klägerin auch ab dem Zeitpunkt der Übergabe des Hundes an den sehbehinderten Menschen. Es handelt sich danach unabhängig davon, ob die Einweisungszeit überhaupt die Kriterien einer "institutionalisierten" Unterrichtstätigkeit erfüllt, um eine der Ausbildung des Tiers untergeordnete Tätigkeit. Etwas anderes folgt auch nicht daraus, dass die Entgelte für die Ausbildung der Blindenführhunde und die Einarbeitung bei dem zukünftigen Halter in den Rechnungen und in der Buchführung der Klägerin getrennt aufgeführt wurden, da die Tätigkeit der Klägerin insgesamt als gewerblich zu beurteilen ist.
- 19** c) Auch aus Art. 20a GG folgt keine über den Wortlaut hinausgehende Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei der Ausbildung von Blindenführhunden. Der Staat ist aufgrund des Art. 20a GG verpflichtet, Tiere nicht selbst zu beeinträchtigen und ferner geeignete Maßnahmen zum Schutz der Tiere vor Beeinträchtigungen durch Private zu treffen sowie Vorschriften mit dem Ziel des Tierschutzes zu erlassen (BVerfG-Beschlüsse vom 12. Oktober 2010 2 BvF 1/07, BVerfGE 127, 293; vom 3. Juli 2007 1 BvR 2186/06, BVerfGE 119, 59). Hingegen ist Art. 20a GG bei solchen staatlichen Maßnahmen irrelevant, die den Schutz der Tiere gar nicht beeinträchtigen können (vgl. BVerfG-Urteil vom 16. März 2004 1 BvR 1778/01, BVerfGE 110, 141). Dies ist bei der Besteuerung der Klägerin der Fall, so dass aus Art. 20a GG nicht der Schluss gezogen werden kann, dass die Ausbildung von Blindenführhunden dem Unterricht und der Erziehung von Menschen i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gleichzustellen ist, um die Klägerin vor steuerlichen Nachteilen zu bewahren (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Juni 2009 II B 149/08, BFH/NV 2009, 1655, m.w.N.).
- 20** d) Die Frage, ob der Annahme einer unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit i.S. des § 18 EStG bereits entgegensteht, dass die Klägerin die von ihr ausgebildeten Blindenführhunde an die Krankenkasse veräußert und keinen Dienstvertrag über deren Ausbildung geschlossen hat, kann offenbleiben. Die Tätigkeit der Klägerin ist bereits dem Grunde nach als gewerblich anzusehen. Etwas anderes folgt auch nicht daraus, dass die Lieferung von ausgebildeten Blindenführhunden gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 lfd. Nr. 1 Buchst. k des Umsatzsteuergesetzes dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegt. Soweit mit dieser Regelung eine Entlastung der Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer bezweckt ist, ist dieser Gesichtspunkt für die

ertragsteuerliche Einordnung der Tätigkeit der Klägerin ohne Belang. Eine Entlastung der Sozialversicherungsträger wird durch die Abgrenzung der freiberuflichen von den gewerblichen Einkünften nicht verfolgt (BFH-Urteil vom 19. September 2002 IV R 45/00, BFHE 200, 317, BStBl II 2003, 21).

- 21** e) Es wurde weder geltend gemacht, noch ist erkennbar, dass bei der Tätigkeit der Klägerin die Voraussetzungen eines Katalogberufs i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder eines einem solchen ähnlichen Berufs vorlagen.
- 22** 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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