

Finanzgericht Düsseldorf, 1 K 2144/17 E

Datum: 14.09.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 2144/17 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0914.1K2144.17E.00

Tenor: Der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 6. September 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. August 2017 wird dahingehend geändert, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Klägerin weitere Werbungskosten i.H.v. 555 € berücksichtigt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Beteiligten je zur Hälfte.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Revision wird zugelassen

Tatbestand	1
Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin Aufwendungen für einen sog. „Schulhund“ als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen kann.	2
Die Kläger sind verheiratet und wurden im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie haben ein gemeinsames am 1. Januar 2011 geborenes Kind, welches im Streitjahr eine Kita besuchte.	3
Die Klägerin erzielt als Lehrerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie ist an <i>einer weiterführenden Schule</i> tätig und dort auch in Inklusionsklassen eingesetzt.	4
Im Jahr 2009 erwarb die Klägerin den Hund „H“. Mit H legte sie am XX.XX.2011 die Begleithundprüfung beim C - e.V. ab. Seit September 2013 setzt die Klägerin den Hund während des Unterrichts als „Schulhund“ ein. Die Schule der Klägerin hat ein eigenes „Schulhundkonzept“ (...) und wirbt auch auf ihrer Internetseite mit dem Projekt „Schulhund ...“ (...). Die Schulleitung genehmigte die Anwesenheit und den Einsatz von H im Rahmen dieses Projektes. Kostenerstattungen für den Hund erhielt die Klägerin jedoch nicht.	5

Auch das Ministerium für Schule und Weiterbildung des Landes NRW hat eine „Handreichung – Rechtsfragen zum Einsatz eines Schulhundes“ herausgegeben (...). 6

Im Streitjahr nahm die Klägerin den Hund an allen Schultagen mit zur Schule, wo er sich während des Unterrichts in der jeweiligen Klasse aufhielt. Das Projekt beginnt zunächst mit der reinen Anwesenheit von H, sodass sich die Kinder und der Hund aneinander gewöhnen können. Im weiteren Verlauf wird der Hund auch aktiv in den Unterricht und auch in die Pausengestaltung einbezogen (zu den Einzelheiten vgl. den Flyer). 7

Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung 2015 machte die Klägerin folgende Aufwendungen für den Hund als Werbungskosten geltend: 8

Tierarzt	594,37 €
Futter	152,20 €
Pflege	46,15 €
Transportbox	189,00 €
Halsband	33,85 €
Beschäftigung	<u>93,67 €</u>
	1.109,24 €

 9

Sie legte eine Bescheinigung der Schule der Klägerin vor, wonach diese den Hund angeschafft und ausgebildet habe, um ihn als Schulhund einzusetzen. Kostenerstattungen würden jedoch nicht erfolgen (...). 10

Der Beklagte, das Finanzamt (FA), wich in mehreren Punkten von der Steuererklärung ab und erkannte im Einkommensteuerbescheid vom 7. Juli 2016 die Aufwendungen für den Hund nicht als Werbungskosten an, da diese nicht ausschließlich beruflich veranlasst seien und eine Abgrenzung zum privaten Bereich nicht möglich sei. 11

Hiergegen legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein und begehrten u.a. die Anerkennung der Aufwendungen für den Hund als Werbungskosten. Am 6. September 2016 erging ein aus hier nicht streitigen Gründen geänderter Einkommensteuerbescheid. 12

Mit Einspruchsentscheidung vom 8. August 2017 wurde dem Einspruch aus hier nicht streitigen Gründen teilweise stattgegeben und die Einkommensteuer herabgesetzt. 13

Hinsichtlich der Berücksichtigung der Aufwendungen für den Hund wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Der Hund sei kein Arbeitsmittel iSv § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG, denn diese müssten ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend beruflich genutzt werden. Selbst wenn der Hund, was die 14

Bescheinigung der Schule bestätigen solle, für den Unterricht angeschafft worden sei, halte der Hund sich den weitaus überwiegenden Teil des Tages nicht in der Schule auf. Selbst bei einem Aufenthalt in der Schule sei das Tier auf diese Weise versorgt und nicht den ganzen Tag alleine zu Hause. Unbeachtlich sei ebenfalls, ob die berufliche Nutzung besonders erfolgreich sei.

Ein auf die berufliche Nutzung entfallender Anteil könne ausnahmsweise dann berücksichtigt werden, wenn nach objektiven Kriterien eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung möglich sei. Dies sei bei der gemischten Nutzung eines Hundes nicht der Fall (BFH-Urteil vom 10. September 1990 VI R 101/86 zum privaten Wachhund eines Schulhausmeisters). Dem stehe auch das Urteil des BFH vom 30. Juni 2010 (VI R 45/09) nicht entgegen. Der dort entschiedene Fall eines Polizeidiensthundes sei nicht vergleichbar. 15

Hiergegen wenden sich die Kläger mit ihrer Klage. 16

Die Schule begrüße und fördere den Einsatz des Schulhundes. Es erfolge lediglich mangels finanzieller Mittel der Schulen keine Kostenerstattung an die Klägerin. Dass die Polizei finanziell besser gestellt sei und Diensthunde finanziere, führe nicht dazu, dass nur diese Hunde Werbungskosten verursachen könnten. 17

Das Argument des FA, dass der Hund den größten Teil des Tages im Privathaushalt der Klägerin gehalten werde und dies ein Indiz für die überwiegend private Nutzung des Hundes sei, sei falsch. Die Erziehung eines Schulhundes finde nicht nur während des Unterrichts statt, sondern den ganzen Tag. Dies sei nur gewährleistet, wenn der Lehrer zu seinem Hund eine enge Beziehung aufbauen könne und auch in Zeiten außerhalb des Unterrichts mit ihm arbeite. Die Klägerin habe mit dem Hund die Begleithundprüfung nur als ersten Schritt abgelegt. Sie habe weiterhin mit ihm gearbeitet und ihn autodidaktisch an seine Aufgaben als Schulhund herangeführt. Als die Klägerin vor Jahren mit der Ausbildung des Hundes zum Schulhund begonnen habe, habe es noch keine spezifische Schulhundausbildung gegeben. Die Ausbildung zum Therapiehund sei für die Klägerin aus Kostengründen nicht möglich gewesen. 18

Das Beherrschen der Grundkommandos befähige einen Hund selbstverständlich nicht zum Schulhund. Der Charakter des Hundes und seine Lernfähigkeit würden eine wesentliche Rolle spielen. Der Hund müsse absolut verträglich sein und eine hohe Toleranz besitzen. Bereits bei der Auswahl der Hunderasse habe die Klägerin hierauf geachtet 19

Der Hund werde hauptsächlich in Inklusionsklassen eingesetzt. Gerade bei der Arbeit mit behinderten und gesunden Kindern sei der Einsatz eines Schulhundes von großem Vorteil. Wegen des weiteren Einsatzes werde auf das Schulhundkonzept der Schule verwiesen (...). Dass ein Schulhund nach der Handreichung des Ministeriums kein „Lernmittel“ sei, sei zwar richtig, jedoch ebenfalls unerheblich. 20

Die Kläger beantragen sinngemäß, 21

den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 6. September 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. August 2017 dahingehend zu ändern, dass die Aufwendungen der Klägerin für den Schulhund in Höhe von 1.109,24 € als Werbungskosten anerkannt werden. 22

Der Beklagte beantragt,	23
die Klage abzuweisen.	24
Zur Begründung wiederholt und vertieft er die Ausführungen der Einspruchsentscheidung. Zudem verweist er auf ein Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 12. März 2018 5 K 2345/15, juris, welches auch einen anteiligen Werbungskostenabzug für einen privat angeschafften Schulhund mangels eines objektiven geeigneten Aufteilungsmaßstabes abgelehnt habe.	25
Wegen des weiteren Sach- und Streitstandes wird Bezug genommen auf den Inhalt der Gerichtsakten und der vom Beklagten vorgelegten Steuerakten.	26
Entscheidungsgründe	27
Die Klage ist aus dem im Tenor ersichtlichen Umfang begründet. Im Übrigen ist sie unbegründet.	28
I. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2015 vom 6. September 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. August 2017 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	29
Die Klägerin kann die Aufwendungen für den Schulhund zur Hälfte (555 €) als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehen.	30
1. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Werbungskosten über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG hinaus alle Aufwendungen, die durch den Beruf veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Zu den bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigungsfähigen Werbungskosten gehören nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG auch Aufwendungen für Arbeitsmittel (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 VI R 53/09, BStBl II 2011, 723 und Beschluss vom 30. Juni 2010 VI R 45/09, BStBl II 2011, 45 jeweils m.w.N)	31
Nicht abziehbar sind hingegen Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen sowie Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 12 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG).	32
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. Die Güter müssen ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend nur zur Einnahmeerzielung beruflich genutzt werden. Eine geringfügige private Mitbenutzung ist unschädlich. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist unter Würdigung aller Umstände nach der tatsächlichen Zweckbestimmung, d.h. nach der Funktion des Wirtschaftsgutes im Einzelfall, festzustellen (BFH-Beschluss in BStBl II 2011, 45 m.w.N.).	33
Wird der Gegenstand sowohl beruflich als auch privat genutzt (gemischt genutzter Gegenstand) ist nach den Grundsätzen des Großen Senats des BFH im Beschluss	34

vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1) eine Aufteilung in Betracht zu ziehen (BFH-Urteil in BStBl II 2011, 723).

2. Der Schulhund ist kein Arbeitsmittel i.S.v. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG, da er zwar auch der Erledigung dienstlicher Aufgaben der Klägerin dient, jedoch nicht nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. 35

a) Arbeitsmittel sind alle Wirtschaftsgüter, die ausschließlich --oder doch nahezu ausschließlich-- und unmittelbar zur Erledigung der dienstlichen Aufgaben dienen. 36

Im Fall eines Polizeidiensthundes hat der BFH entschieden, dass dieser als nahezu ausschließlich berufliches „Arbeitsmittel“ angesehen werden kann, wenn er neben der beruflichen keine private Verwendung gefunden hat (BFH-Beschluss in BStBl II 2011, 45). Dabei war der Umstand, dass der Hund vom Steuerpflichtigen nach der Dienstzeit mit nach Hause genommen wurde und in den privaten Haushalt integriert war, für den BFH keine „private Nutzung“ des Hundes, auch wenn dafür ein erheblicher Teil der Freizeit und ein Teil der Bezüge aufgewendet wurde. Denn das erfolgreiche Funktionieren als Einheit im dienstlichen Bereich erfordere ein solches Zusammenleben auch im privaten Bereich und sei daher dienstlich angeordnet und damit Dienstpflicht. Die Teilhabe am privaten Leben ist zudem der Tatsache geschuldet, dass Tiere keine bloßen Sachen sind (§ 90a Satz 1 BGB), sondern als Mitgeschöpfe besondere Anerkennung verdienen. Der erforderliche einkommensteuerrechtlich erhebliche Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis wird dadurch begründet, dass polizeiliche Diensthunde vom Diensthundeführer nicht aus privaten Gründen, zum Vergnügen oder zur Unterhaltung gehalten, sondern zur Erfüllung seiner dienstlichen Aufgaben betreut und versorgt werden. Dass diese dienstlichen Aufgaben in der Freizeit und unter Aufwendung eigener finanzieller Mittel erfüllt werden, steht einer solchen Beurteilung jedenfalls im Streitfall ebenso wenig entgegen wie ein privates Interesse des Klägers an der Hundehaltung. 37

b) Im Streitfall wird der Schulhund nicht nahezu ausschließlich beruflich genutzt. Zwar nimmt die Klägerin den Hund, was zwischen den Beteiligten unstrittig ist, jeden Tag mit zur Schule und setzt ihn im Unterricht und in den Pausen zu pädagogischen Zwecken ein. Daneben nutzt die Klägerin den Hund jedoch auch in nicht unerheblichem Umfang privat. 38

Der Senat hält die Sach- und Rechtslage im Streitfall für nicht vergleichbar mit der eines Polizeihundes. Die Nutzung eines Polizeihundes durch einen Polizisten ist durch den Dienstherrn angeordnet, der Polizeihund steht im Eigentum des Dienstherrn und wird dem Polizisten zugewiesen. Der Polizist ist per dienstlicher Weisung verpflichtet, den nicht in seinem Eigentum stehenden Hund nach Dienstschluss mit nach Hause zu nehmen und sich außerhalb seiner Dienstzeiten um ihn zu kümmern. Hierfür erhält er jedoch im Gegenzug eine Zeitgutschrift. Der Hundeführer erhält eine Kostenerstattung für einen Großteil der Kosten – gerade auch der Unterhaltskosten des Hundes. Dem Hundeführer ist es zudem untersagt, den Diensthund privat zu nutzen, d.h. er darf diesen nicht nach seinem Belieben einsetzen, bspw. zu Zuchtzwecken, Teilnahme an Wettkämpfen o.ä., und insbesondere darf er ihn weder veräußern noch sonst an Dritte übergeben ohne Genehmigung des Dienstherrn. 39

Demgegenüber handelt es sich bei dem Schulhund um einen privaten, im Eigentum der Klägerin stehenden Hund. Die Entscheidung über die Anschaffung 40

des Hundes und die Bereitschaft, diesen in der Schule einsetzen zu wollen, lag in der Sphäre der Klägerin – nicht in der ihres Dienstherrn. Zwar musste der Einsatz als Schulhund dienstlich genehmigt werden, verpflichtet war die Klägerin hierzu jedoch nicht.

Es besteht auch weder eine dienstliche Weisung, den Hund nach Dienstschluss mit nach Hause zu nehmen und sich um diesen zu kümmern noch ist der Klägerin der private Gebrauch des Hundes untersagt. Sie ist vielmehr in der Gestaltung der unterrichtsfreien Zeit mit ihrem Hund außerhalb des Unterrichts völlig frei – sie kann mit diesem verreisen, Hobbies nachgehen, züchten, ihn vorübergehend an Dritte weitergeben oder sogar ganz abschaffen. Sie erhält für die private Betreuung des Hundes auch weder eine Zeitgutschrift noch eine Erstattung der anfallenden Unterhaltskosten. Die Klägerin nutzt den Hund daher tatsächlich in nicht unwesentlichem Umfang privat und ist nicht lediglich aufgrund dienstlicher Weisung verpflichtet, ihn nach den Vorgaben des Dienstherrn bei sich privat unterzubringen und ihn zu pflegen. 41

3. Die Aufwendungen für den Schulhund sind als gemischt genutzte Aufwendungen in Höhe eines geschätzten beruflichen Anteils von 50% (555 €) als Werbungskosten abzugsfähig. 42

a) Nach dem Beschluss des Großen Senates des BFH vom 21. September 2009 (GrS 1/06, BStBl II 2010, 672) sind Aufwendungen, die abgrenzbare berufliche und private Anteile enthalten, grundsätzlich aufzuteilen. Dabei hat der Steuerpflichtige die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen. 43

aa) Dabei steht eine unbedeutende private Mitveranlassung dem vollständigen Abzug von Werbungskosten nicht entgegen und umgekehrt eröffnet eine unbedeutende berufliche Mitveranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung keinen Werbungskostenabzug. 44

bb) Greifen die --für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden-- beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z.B. bei einer beruflich/privaten Doppelmotivation für eine Reise) so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht (BFH-Beschluss in BStBl II 2010, 672). Offen ist jedoch, ob dies so auszulegen ist, dass mangels objektiv nachprüfbarer Kriterien bei gemischt genutzten Gegenständen dem Grunde nach bereits keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen, oder ob der abstrakt vorhandene Maßstab (zeitliche Nutzungsanteile) im Grundsatz für eine Aufteilung genügt, so dass ein Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei Anwendung allgemeiner Grundsätze nur im Einzelfall am mangelnden Nachweis scheitern kann (vgl. BFH-Beschluss vom 27. Juli 2015 GrS 1/14, BStBl II 2016, 265). 45

b) Wie bereits unter I.2.b. festgestellt, wird der Schulhund sowohl zu beruflichen Zwecken der Klägerin als auch zu privaten Zwecken genutzt. 46

Beide Nutzungsanteile sind für sich genommen nicht so unbedeutend, dass sie jeweils hinter dem anderen zurücktreten würden. Insbesondere ist die private Nutzung nicht so unbedeutend, dass die Aufwendungen in vollem Umfang der beruflichen Sphäre zugeordnet werden können. Bereits der Umstand, dass der Hund lediglich an fünf von sieben Tagen in der Woche und auch nur in der Schul- 47

und nicht in der Ferienzeit in der Schule eingesetzt werden kann und sich damit bereits rein zeitlich eine nicht unerhebliche private Nutzung ergibt, spricht gegen eine unbedeutende private Nutzung. Auch der Betreuungsaufwand, der in der Nichtunterrichtszeit anfällt, tritt in qualitativer und quantitativer Hinsicht nicht hinter den Betreuungsaufwand während des Unterrichts zurück.

c) Nach Auffassung des Senats greifen die beiden Veranlassungsbeiträge nicht untrennbar ineinander (a.A. FG- Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12. März 2018 5 K 2345/15, EFG 2018, 726). 48

aa) Denn die Zeit, in der der Hund ausschließlich beruflich genutzt wird, ist im Streitfall anhand objektiver Kriterien feststellbar – nämlich in Form der Stunden, die der Hund in der Schule verbringt und dort in Unterrichtsstunden und Pausen zu pädagogischen Zwecken eingesetzt wird. Damit unterscheidet sich der Fall bspw. von der Durchführung einer touristischen Pauschalreise eines Religionslehrers durch das Heilige Land (vgl. Pezzer, DStR 2010, 93) oder einer Studienreise eines Englisch-Lehrers in den USA (vgl. FG Münster, Urteil vom 27. August 2010 4 K 3175/08 E, EFG 2010, 2094), wo sich ein beruflicher Anteil nicht anhand objektiver (zeitlicher) Kriterien quantifizieren lässt. 49

bb) Es wäre jedoch nicht sachgerecht, dieser unstreitig beruflich veranlassten Zeit, die gesamt restliche Zeit des Jahres gegenüber zu stellen, um den beruflichen Anteil der Kosten und damit die abzugsfähigen Werbungskosten zu ermitteln. 50

Denn zum einen bedarf es – wie die Klägerin zu Recht vorträgt – auch in der Freizeit eines Arbeitens mit dem Hund, um diesen in den Anforderungen im Umgang mit Kindern zu trainieren, und zum anderen gibt es Zeiten wie z.B. die Schlafenszeit, die unmittelbar weder der beruflichen noch der privaten Nutzung zugeordnet werden können. Zum anderen sind Tiere keine bloßen Sachen (§ 90a Satz 1 BGB), sondern verdienen als Mitgeschöpfe besondere Anerkennung (vgl. BFH-Beschluss in BStBl II 2011, 45), so dass anders als bei gemischt genutzten Gegenständen (bspw. einem PC oder einem PKW) neben einer eindeutig privaten und einer eindeutig beruflichen Nutzung keine schlichte „Nichtnutzung“ möglich ist, sondern der Hund stets gepflegt und betreut werden muss, was jedoch nicht zwingend einer privaten „Nutzung“ des Hundes gleichzusetzen ist. 51

d) Der Senat sieht es in diesem Fall als geboten an, die Höhe des beruflichen Anteils zu schätzen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, § 162 Abs. 1 AO). Würden die aus den Besonderheiten des Streitfalls resultierenden Schwierigkeiten bei der Bestimmung des privaten Nutzungsanteils dazu führen, dass der Werbungskostenabzug auf den aufgrund objektiver Kriterien feststehenden beruflichen Nutzungsanteil versagt würde, läge hierin ein nicht gerechtfertigter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip. 52

Da ein zeitlicher Aufteilungsmaßstab aus den oben genannten Gründen nicht möglich ist, und ein anderer Aufteilungsmaßstab nicht ersichtlich ist, kommt nur eine griffweise Schätzung unter Berücksichtigung der vorhandenen Tatsachengrundlage in Betracht. 53

Da der Senat weder eine überwiegende berufliche noch eine überwiegende private Nutzung des Hundes feststellen konnte, hält er einen Werbungskostenabzug in Höhe von 50% der angefallenen Kosten für sachgerecht. 54

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. 55

III. Dem FA wurde die Berechnung der Steuer nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen.	56
IV. Die Revision wird zugelassen nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung im Hinblick auf das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 12. März 2018 5 K 2345/15, EFG 2018, 726.	57
