

# Urteil vom 14. Januar 2021, VI R 52/18

**Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.01.2021 - VI R 15/19: Aufwendungen für einen sog. Schulhund als Werbungskosten**

[ECLI:DE:BFH:2021:U.140121.VIR52.18.0](#)

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 2015

vorgehend FG Düsseldorf, 13. September 2018, Az: 1 K 2144/17 E

## Leitsätze

NV: 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.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14.09.2018 - 1 K 2144/17 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 Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und wurden für das Streitjahr (2015) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Die Klägerin erzielte als Lehrerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie ist an einer weiterführenden Schule tätig und wird dort auch in Inklusionsklassen eingesetzt.
- 3 Im Jahr 2009 erwarb die Klägerin eine Hündin mit Namen H und legte mit ihr 2011 die Begleithundeprüfung ab. Seit 2013 setzt die Klägerin die Hündin H während des Unterrichts als "Schulhund" ein. Die Schulleitung hat die Anwesenheit und den Einsatz von H im Rahmen des Projekts "Schulhund H" genehmigt. Das Ministerium für Schule und Weiterbildung des Landes Nordrhein-Westfalen hat eine "Handreichung - Rechtsfragen zum Einsatz eines Schulhundes" herausgegeben.
- 4 Im Streitjahr nahm die Klägerin den Hund an allen Schultagen mit zur Schule, wo er sich während ihres Unterrichts in der jeweiligen Klasse aufhielt. Das Projekt begann zunächst mit der reinen Anwesenheit von H, sodass sich die Kinder und der Hund aneinander gewöhnen konnten. Im weiteren Verlauf wurde der Hund aktiv in den Unterricht und auch in die Pausengestaltung einbezogen.
- 5 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin folgende Aufwendungen für den Hund als Werbungskosten geltend:

Tierarzt	594,37 €
----------	----------

Futter	152,20 €
Pflege	46,15 €
Transportbox	189,00 €
Halsband	33,85 €
Beschäftigung	93,67 €
	1.109,24 €

- 6** Im finanzgerichtlichen Verfahren legte die Klägerin eine Bescheinigung der Schule folgenden Inhalts vor:
- "Hiermit bestätigen wir, dass Frau ... die Hündin ... [H] angeschafft und entsprechend ausgebildet hat, um sie als Schulhund einzusetzen. Seitens der Schule wurden keine Erstattungen hinsichtlich der Aufwendungen für Hündin ... [H] vorgenommen."
- 7** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte die Aufwendungen für den Hund nicht als Werbungskosten an.
- 8** Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen nach im Streitpunkt erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage teilweise statt und berücksichtigte die geltend gemachten Aufwendungen für den Hund zur Hälfte als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit.
- 9** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10** Es beantragt,  
das Urteil des FG Düsseldorf 1 K 2144/17 E aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 11** Die Kläger haben keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Aufwendungen der Klägerin für Hündin H zu Recht teilweise als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt.
- 13** 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.).
- 14** 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).
- 15** 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).

- 16** 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).
- 17** 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).
- 18** 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).
- 19** 2. Nach diesen Maßstäben hält die Vorentscheidung einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand.
- 20** Ausgehend von den angeführten Rechtsgrundsätzen ist die Würdigung des FG, wonach die Hälfte der Aufwendungen für den Hund beruflich veranlasst sei, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 21** Bei der Hündin H handelt es sich um ein Haustier, das im Streitjahr mit im Haushalt der Kläger 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 H zu Recht nicht als Arbeitsmittel der Klägerin i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG angesehen.
- 22** Nach den Feststellungen der Vorinstanz nutzte die Klägerin den Hund aber auch beruflich, indem sie ihn an den 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 50 % ist nach den Gegebenheiten des Streitfalls revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Es erscheint 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 --wie vorliegend-- innerhalb einer regelmäßig fünftägigen Unterrichtswoche arbeitstäglich in der Schule eingesetzt wird.
- 23** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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