Finanzgericht Münster, 10 K 2852/18 E

Datum:	14.03.2019
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	10. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	10 K 2852/18 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2019:0314.10K2852.18E.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 vom 16.2.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.8.2018 werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten auferlegt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Beklagte zu 53 Prozent und die Klägerin zu 47 Prozent.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten um die Berücksichtigung von Aufwendungen für einen Therapiehund als Werbungskosten. 2

Die Klägerin ist als Lehrerin an der U. I. Realschule in D-Stadt tätig. Auf der Schulkonferenz vom 24.6.2014 wurde dort der Beschluss gefasst, dass ein Therapiehund zur Umsetzung der tiergeschützten Pädagogik angeschafft wird. Das Konzept der tiergestützten Pädagogik wurde an dieser Schule erarbeitet. Die Klägerin schaffte daraufhin mit Kaufvertrag vom 3

17.7.2014 die am 29.4.2014 geborene Hündin L. zum Preise von 1.600 € an.

Mit den Steuererklärungen für die Jahre 2014-2016 machte die Klägerin Aufwendungen für L. 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 dem Besuch der Hundeschule sowie zur Ausbildung als Therapiehund. Die Aufwendungen beliefen sich im Jahre 2014 auf 871,49 €, im Jahre 2015 auf 5.063,71€ und im Jahre 2016 auf 7.607 60 €. Im Jahr 2015 entfielen von den geltend gemachten Kosten ein Betrag von 1.861,60 € auf die Kosten der Ausbildung zum Therapiehund (1.750 €) und dafür anfallende Fahrtkosten (111,60 €). Im Jahre 2016 fielen für diese Ausbildung 2.220.60 € an, wovon 1.908 auf die Ausbildung und 321,60 € auf Fahrtkosten entfielen. 4

Mit den streitgegenständlichen Bescheiden, die jeweils auf den 16.2.2018 datieren, lehnte der Beklagte die Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Werbungskosten mangels ausreichender Nachweise ab. 5

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung legte sie eine Bescheinigung der U. I. Realschule vor, wonach sie im Rahmen der tiergestützten Pädagogik die Hündin L. als Schulhund im Juli 2014 erworben und zum Therapiehund ausgebildet habe. Hierzu legte sie den Ausbildungsvertrag zur Therapiehundausbildung vom 1.7.2014 und das Konzept zur tiergestützten Pädagogik an der U. I. Realschule D-Stadt vor. Ferner verwies sie darauf, dass die Hundesteuerbefreiung, die sie erhalten habe, nicht erteilt worden wäre, wenn L. nicht nachweislich zu dem angegebenen Zweck eingesetzt worden wäre. Ferner verwies sie darauf, dass der Anschaffung ein einjähriger Vorlauf im Schulkollegium vorausgegangen sei, wonach sie nach Zustimmung aller Mitwirkungsorgane (Schulkonferenz und Schulaufsichtsbehörde) das Tier für die beschlossene Umsetzung der tiergestützten Pädagogik angeschafft habe. Es sei zudem beschlossen worden, sie (die Klägerin) mit der Ausbildung und der außerschulischen Versorgung des Hundes zu beauftragen. Erst danach habe man die Hündin für die Arbeit mit den Schülern ausgesucht, wobei extra eine nicht haarende Hunderasse gewählt worden sei. In Absprache mit der damaligen Konrektorin und Initiatorin des Projekts, sei das Tier dann für den Einsatz in der Schule ausgebildet worden. An der Schule würden seit 2012 auch emotional- und lernbehinderte Kinder in Inklusionsklassen unterrichtet, dort werde der Hund auch verstärkt eingesetzt. Weiteres Einsatzgebiet sei ferner der Regelunterricht. L. begleite sie –die Klägerin- täglich in den Unterricht und unterstütze dort die Arbeit in den Klassen. Zudem gebe es für die Jahrgänge 5-7 Hunde-AG‘s. Ein weiterer Einsatz erfolge im Rahmen der Beratungslehrertätigkeit zu Unterstützung verhaltensauffälliger Schüler. An Klassenfahrten nehme das Tier regelmäßig teil, um eventuelle Trennungsängste der Kinder zu lindern. 6

Den Einspruch wies der Beklagte mit Entscheidung vom 10.8.2018 zurück. Zur Begründung führte er aus, dass ein Werbungskostenabzug zu versagen sei, weil es sich bei L. nicht um ein Arbeitsmittel handele, da das Tier nicht ausschließlich der Erfüllung der dienstlichen Aufgaben der Klägerin als Lehrerin diene. Das Tier finde weiterhin eine überwiegend private Verwendung. Die Annahme einer beruflichen Verwendung sei auch deshalb ausgeschlossen, weil die Schulverwaltung in dem Tier keinen Gegenstand sehe, der mit staatlichen Mitteln zu finanzieren sei, wie z.B. ein Sportgerät im Schulsport oder eine ähnliche fachspezifische Ausstattung für den Unterricht. Daher könne der Hund auch nicht mit dem Diensthund eines Polizisten verglichen werden, da ein solcher Diensthund im Eigentum des Dienstherren stehe, der auch für seinen Unterhalt aufkomme und eine private Verwendung untersage. Da eine Trennung zwischen privater und beruflicher Veranlassung nicht möglich sei, seien die 7

Kosten für den Hund insgesamt nicht berücksichtigungsfähig.

Mit der fristgerecht erhobenen Klage vertieft und ergänzt die Klägerin ihr Vorbringen: L. könne als sozialkompetentes Wesen auch nach Unterrichtsschluss nicht allein in der Schule verbleiben. Die sogenannte Privatnutzung diene daher der artgerechten Versorgung sowie zur Erlangung ausreichenden Auslaufs, damit die für das Tier stark belastende Tätigkeit in der Schule ausgeglichen werden könne. Außerhalb des schulischen Aufenthalts erfolge ebenfalls Teilnahme an Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen des Tieres. Bereits dadurch ergebe sich schon eine Erweiterung der beruflichen Zuordnung des Hundes von mehr als einem Drittel. Die Aufwendungen seien daher wenigstens mit zwei Drittel der Gesamtkosten zu berücksichtigen. 8

Die Klägerin beantragt, 9

die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014-16 vom 16.2.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.8.2018 dahingehend abzuändern, dass die geltend gemachten Aufwendungen für den beruflich genutzten Therapiehund als Werbungskosten berücksichtigt werden. 10

Der Beklagte beantragt, 11

die Klage abzuweisen. 12

Zur Begründung vertieft er seine bisherigen Ausführungen und weist insbesondere daraufhin, dass alle Aufwendungen, die den Zweck hatten, die Hündin in die Lage zu versetzen, für ihren vorgesehenen Einsatz gerüstet zu sein, im steuerlichen Sinne nachträgliche Anschaffungskosten zur Herstellung der objektiven „Betriebsbereitschaft“ entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V. mit § 255 Abs. 1 HGB seien. Diese könnten – wenn im Streitjahr überhaupt - lediglich im Wege der Abschreibung berücksichtigt werden. 13

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird Bezug genommen auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten. 14

Entscheidungsgründe: 15

Die Klage ist teilweise begründet. Die angegriffenen Einkommensteuerbescheide und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 10.08.2018 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten. Zu Unrecht hat der Beklagte eine Berücksichtigung der Aufwendungen der Klägerin für den „Therapiehund“ bei den Werbungskosten bereits dem Grunde nach abgelehnt. 16

Nach ständiger Rechtsprechung sind Werbungskosten über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG hinaus alle Aufwendungen, die durch den Beruf veranlasst sind (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.11.1980 VI R 193/77, BFHE 132, 431, BStBl II 1981, 368, m.w.N.). Zu den bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigungsfähigen Werbungskosten gehören auch Aufwendungen für Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG). Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die unmittelbar zur Erledigung der dienstlichen Aufgaben dienen (BFH-Urteile vom 7.10.1954 IV 630/53 U, BFHE 59, 395, BStBl III 1954, 362, und vom 18.2.1977 VI R 182/75, BFHE 121, 444, BStBl II 1977, 464). 17

Nicht abziehbar sind jedoch 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 Satz 2 18

EStG). Anschaffungskosten können dann uneingeschränkt als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn feststeht, dass der Arbeitnehmer den Gegenstand weitaus überwiegend beruflich verwendet. Daraus folgt, dass es für die Abziehbarkeit von Aufwendungen für beruflich genutzte Gegenstände, die auch privat genutzt werden können, bei der Entscheidung, ob nicht abziehbare Aufwendungen für die Lebenshaltung vorliegen, im Allgemeinen weniger auf den objektiven Charakter des angeschafften Gegenstands ankommt, sondern vielmehr auf die Funktion des Gegenstands im Einzelfall, also den tatsächlichen Verwendungszweck (BFH-Urteile vom 19.2.2004 VI R 135/01, BFHE 205, 220, BStBl II 2004, 958, und vom 20.7.2005 VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185). Bei einem gemischt genutzten Gegenstand ist nach den Grundsätzen des Großen Senats des BFH im Beschluss vom 21.9.2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) eine Aufteilung in Betracht zu ziehen.

Gemessen an diesen Anforderungen, sind die Aufwendungen für die Hündin L. teilweise als Werbungskosten zu berücksichtigen. Dem vorliegenden Sachverhalt nach ist bereits unstreitig, dass L. auch der Erledigung dienstlicher Aufgaben der Klägerin dient. Er wird im Rahmen eines Programms, dessen Durchführung die Schulkonferenz beschlossen hat, an den Unterrichtstagen der Klägerin eingesetzt. Dass diese sich freiwillig bereit erklärt hat, an dem Projekt teilzunehmen, ändert nichts daran, dass der Hund nunmehr integrativer Bestandteil ihres Unterrichtes ist und dort sowie auch bei der Wahrnehmung weiterer dienstlicher Aufgaben eingesetzt wird. 19

Dass die Klägerin die Aufwendungen für L. selber trägt, ist angesichts des Umstandes, dass er von ihr, wie sich aus dem vor gelegten Konzept für den tiergestützten Unterricht und den nicht bestrittenen Darstellungen ihrer Tätigkeit ergibt, im Rahmen der Lehrtätigkeit eingesetzt wird, unerheblich. 20

Demgegenüber ist aber auch zu berücksichtigen, dass die Klägerin den Hund nicht ausschließlich beruflich genutzt. Wie sich aus dem klägerischen Vortrag ergibt, benötigt die von der Klägerin angeschaffte Hündin als „sozialkompetentes Wesen“ auch private Zuwendung. Dementsprechend wird sie auch in intensiver Weise Bestandteil des Privatlebens. Allein die Notwendigkeiten, um dessen gesundheitliche Bedürfnisse zu erfüllen, wie z.B. Auslauf, regelmäßiges „Gassi gehen“ und Beschäftigung, nehmen zwangsläufig einen großen Teil der Freizeit in Anspruch. Dies war der Klägerin, die sich intensiv an der Auswahl eines geeigneten Hundes beteiligt hat, bei der Anschaffung auch klar. Die Anschaffung eines Hundes bringt damit zwingend, sofern er artgerecht gehalten werden soll, eine maßgebliche Veränderung des Privatlebens, aber auch eine Bereicherung desselben mit sich. Dementsprechend ist bei der Anschaffung eines Hundes aus beruflichen Gründen, der dann aber im privaten Haushalt mit versorgt und betreut wird, regelmäßig zusätzlich zur beruflichen eine persönliche Motivation gegeben. 21

Dieser Umstand schließt jedoch im vorliegenden Einzelfall die Anerkennung der Aufwendungen nicht gänzlich aus. Denn im Unterschied, zu dem vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 12.3.2018 – 5 K 2345/15 –, EFG 2018, 726, entschiedenen Fall, in dem das Gericht die gegenteilige Rechtsansicht vertreten hat, nimmt die Klägerin die Hündin seit dem Erwerb nahezu täglich mit in die Schule. Auch hat sie die Hündin erst im Anschluss an den Beschluss der Schulkonferenz, das Konzept eines tiergestützten Unterrichts durchzuführen, angeschafft und speziell für diese Aufgabe ausgewählt. Auch letzterer Umstand ist ein Beleg für die zusätzliche berufliche Motivation der Klägerin, den Hund zu erwerben. Außerdem sieht das Gericht die Möglichkeit der privaten Nutzung des Hundes durch die Klägerin während des Aufenthalts in der Schule als eingegrenzt an. Sie hat 22

sowohl den Unterricht durchzuführen, als auch ihrer Aufsichtspflicht nachzukommen. Die oftmals von Hundehaltern geschätzte Beschäftigung mit dem Hund selbst kann parallel dazu nicht stattfinden. Allein der Umstand, dass der Hund und die Klägerin gemeinsam in der Schule anwesend sind, kann nicht als ein Indiz dafür gewertet werden, dass er in dieser Zeit ein Gegenstand der privaten Lebensführung der Klägerin bleibt.

Da es für den Werbungskostenbegriff lediglich auf eine berufliche Veranlassung ankommt, ist es, insbesondere unter Berücksichtigung dessen, dass alle Mitwirkungsorgane an der Schule sich für das Konzept des tiergestützten Unterrichts ausgesprochen und die Klägerin mit der Aufgabe betraut hatten, unerheblich, ob das Tier für die Berufsausübung der Klägerin notwendig war. Vielmehr ist es ausreichend, dass die Aufwendungen objektiv im Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit stehen und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Tätigkeit gemacht werden (vgl. Krüger in Schmidt EStG § 9 Rz. 40). 23

Als beruflich veranlasst sind daher zunächst die Aufwendungen der Klägerin zur Ausbildung der Hündin zum Therapiehund zu werten. Eine private Veranlassung für diese Aufwendungen ist nicht ersichtlich. Auch der engagierte Hundehalter nimmt im Regelfall für sein Tier eine derartige Ausbildung nicht in Anspruch. Ebenso ist eine Nutzung dieser speziellen Fähigkeiten, die in einem solchen Kurs erworben werden, im privaten Bereich wenig ersichtlich. Da die Klägerin mit der Hündin auch parallel zu der Therapieausbildung eine Hundeschule besucht hat, ist auch erkennbar, dass der in Rede stehende Kurs hier den bei Hundehaltern vielfach üblichen Besuch einer Hundeschule aus privaten Motiven nicht ersetzen sollte. Vielmehr stellt sich die Ausbildung zum Therapiehund als eine konsequente Ausführung der von der Klägerin angenommenen Aufgabe, des tiergestützten Unterrichtes dar. Die Aufwendungen sind daher sowohl dazu gedacht, als auch objektiv dazu geeignet, dem Beruf der Klägerin dienlich zu sein. Anhaltspunkte dafür, diese Aufwendungen auch nur teilweise im Hinblick auf eine private Nutzung vom Werbungskostenabzug auszuschließen, bestehen nicht. Die geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zum Therapiehund, also die Kosten für die Schule und die für die Ausbildung notwendigen Fahrtkosten, sind daher vollständig zu berücksichtigen. 24

Sie sind auch nicht entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V. mit § 255 Abs. 1 oder Abs. 2 Satz 1 HGB kontinuierlich als Kosten für die „Herstellung der Betriebsbereitschaft“ als nachträgliche Anschaffungskosten bzw. als Herstellungskosten für eine „wesentliche Verbesserung“ über die Lebensdauer des Hundes abzuschreiben. Ungeachtet der Frage, ob und inwieweit diese Rechtsfigur auf Geschöpfe im Sinne des § 90 a BGB anwendbar sind, liegen die steuerlichen Voraussetzungen für die Annahme von Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft eines Wirtschaftsgutes hier nicht vor. 25

Nach § 255 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ferner die Anschaffungsnebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten. Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (vgl. dazu BFH-Urteile vom 12.9.2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574; vom 22.09.2009 IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846). 26

Die Annahme von nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 HGB kommt hier nicht Betracht, da die Hündin L. – ausgehend von der Nomenklatur des § 255 27

Abs. 1 HGB – bereits mit ihrem Erwerb „in betriebsbereitem Zustand“ war. Dies ergibt sich daraus, dass sie die Klägerin nach deren glaubhaften Angaben, die die Schulleitung mit der mit Schriftsatz vom 11.03.2019 übersandten Bescheinigung bestätigt hat, bereits seit ihrer Anschaffung in den Unterrichtsstunden begleitet hat und allein durch ihre Anwesenheit eine entspanntere und ruhigere Unterrichtsatmosphäre bewirkt hat. Außerdem wies sie bereits mit Beginn ihrer Anwesenheit im Unterricht die erforderlichen Charaktermerkmale für einen Schulhund auf. So wurde die Hündin L. bereits in dem in der Schulkonferenz am 24. Juni 2014 vorgestellten „Konzept zum Schulbegleithund“ wie folgt beschrieben:

„L. ist eine Hündin. Sie ist wesensfest, ruhig und gelassen, gut sozialisiert und erzogen. Sie hat eine gute auf Vertrauen und positiver Bestätigung basierende Beziehung zu ihrer Halterin. L. ist eine sehr ausgeglichene, geduldige, anpassungsfähige und lernwillige junge Hündin. Sie ist ausgesprochen kinderlieb, anhänglich, zutraulich und liebenswürdig und geht fröhlich auf Menschen zu. Zudem ist sie sehr sozialverträglich mit anderen Hunden. L. ist bewegungsfreudig, aber auch ruhig und in allen Situationen sehr unerschrocken und gelassen. Sie zeigt keine aggressiven oder territorialen Tendenzen und ist nicht ängstlich oder besonders geräuschempfindlich. Sie lässt sich gern streicheln und liebt es, mit den Kindern zusammen zu sein. Gerne lässt sie sich streicheln und kuscheln.“ 28

Ferner ergibt sich aus dieser Einladung, dass sie auch die erforderliche körperliche Eignung zum Schulhund bereits aufwies. So heißt es in der Einladung: 29

„Portugiesische Wasserhunde haaren kaum und sondern somit nur geringe Mengen aller Gene ab. Sie gelten allgemein als geeignet für Hundeliebhaber mit einer Tierhaarallergie, da der Kontakt mit ihnen nur höchst selten allergische Reaktionen verursacht.“ 30

Damit wies L. bereits zu diesem Zeitpunkt die nach dem Konzept der Schule vom Hund zu erfüllenden Anforderungen dem Grunde nach auf. Diese sind in dem zur Schulkonferenz vorgestellten Konzept wie folgt beschrieben: 31

- *Ein vorwiegend menschenorientiertes Wesen;* 32
- *Aggressionsfrei, belastbar, freudig und freundlich;*
- *ein ruhiges Wesen;*
- *keine aggressive Ausstrahlung*
- *eine gute Sozialisierung und Ausbildung;*
- *gepflegt und frei von infektiösen Krankheiten.*

Aus dem Vergleich dieser Anforderungen mit der Beschreibung des Hundes ergibt sich deutlich, dass die grundsätzliche „Betriebsbereitschaft“ des Hundes bereits bei dem erstmaligen Einsatz in der Schule im Jahre 2014 bestanden hat, auch wenn die Sozialisierung und Ausbildung durch die weitere Ausbildung zum Therapiehund gefördert werden konnte. 33

Auch die Qualifizierung der Aufwendungen für die Ausbildung zum Therapiehund als erstmalige Herstellungskosten im Sinne des §§ 255 Abs. 2 HGB kommt nicht in Betracht. Solche sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dies kann jedoch bei einem Wirtschaftsgut Hund durch die Teilnahme an einer Therapiehundausbildung nicht angenommen werden. Denn ob diese Ausbildung tatsächlich zu einer – hier allein in Betracht kommenden - wesentlichen Verbesserung führt, ist, wie bei 34

Fortbildungsmaßnahmen auch, nicht absehbar, weil es insoweit auf die individuellen Auswirkungen ankommt. Insbesondere war die Klägerin schon zu Beginn der Therapiehundausbildung im Besitz eines Hundes, der, wie sich aus der zitierten Beschreibung ergibt, hervorragende Anlagen besaß. Dass hier durch die Ausbildung eine wesentliche Verbesserung von L. eingetreten ist, ist nicht ersichtlich. Aus ist dem Sachverhalt zu entnehmen, dass die Hündin schon seit ihrer Anschaffung im Schulbetrieb einsatzfähig war und eingesetzt wurde. Dementsprechend ist nicht erkennbar und auch nicht substantiiert behauptet, dass durch die Ausbildung eine wesentliche Erhöhung des „Gebrauchswertes“ von L. eingetreten ist. Auch dass eine solche Ausbildung für einen Schulhund hilfreich und sinnvoll sein kann, indiziert dies nicht.

Entgegen der unter Berufung auf das zitierte Urteil des FG Rheinland-Pfalz vertretenen Ansicht des Beklagten, kann hinsichtlich der verbleibenden weiteren Aufwendungen der Anteil der beruflichen Nutzung des Tieres im Schätzwege ermittelt werden. 35

Das Gericht stellt insoweit primär auf den zeitlichen Anteil der beruflichen Verwendung ab: 36

Sofern die Klägerin die Hündin L. mit in die Schule bringt, ist im vorliegenden Einzelfall davon auszugehen, dass diese dort überwiegend dienstlich verwendet wird und die Klägerin sich auch zu eben diesen dienstlichen Zwecken in der Schule aufhält. Dies gilt für die Zeit des Unterrichts wie auch für die Wahrnehmung anderer dienstlicher Aufgaben, bei denen der Hund eine Funktion erfüllt, wie z.B. in Beratungsstunden. 37

Es ist aber auch zu berücksichtigen, dass die Anschaffung eines Hundes – wie bereits ausgeführt - einen wesentlichen Einschnitt in das Privatleben bedeutet und den Alltag des Hundehalters nachhaltig beeinflusst. Das Tier benötigt regelmäßigen Auslauf, empathische Zuwendung und Zuneigung, ebenso Ruhe und weitere, insbesondere an den Wochenenden, auslastende Beschäftigung. Die Möglichkeiten zu Reisen, spontanen Kurzurlauben am Wochenende oder auch der Ausübung von Freizeitaktivitäten, verändern sich ebenfalls. Diese objektiv einschränkenden Veränderungen des Alltags nimmt typischerweise nur derjenige in Kauf, der die Haltung eines Hundes und die Beschäftigung mit diesem als Bereicherung empfindet. Dementsprechend ist dieser Teil der Beschäftigung mit dem Hund in zeitlicher und finanzieller Hinsicht einer privaten Veranlassung zuzuordnen. 38

Damit ist der Zeitraum, den die Klägerin, die in Vollzeit tätig ist, mit L. in der Schule verbringt, der dienstlichen Veranlassung zuzurechnen. Dies würde an Unterrrichtstagen - zeitlich gerechnet - ca. zu einer dienstlichen Veranlassung von einem Drittel führen. Darüberhinaus ist jedoch zu berücksichtigen, dass es an bestimmten Tagen auch zu längeren Aufenthaltszeiten in der Schule kommen kann. Auch hat die Begleitung von L. zu der Ausbildung zum Therapiehund, im Streitzeitraum Zeit in Anspruch genommen. Daher dehnt das Gericht, den zu berücksichtigenden Anteil auf ein Drittel der gesamten Aufwendungen aus, was in zeitlicher Hinsicht auch einer dienstlichen Verwendung von einem Drittel der gesamten Haltedauer im Streitjahr entspricht. Mit der so vorgenommenen ausbleibenden Kürzung für unterrichtsfreie Zeit, Wochenenden und Urlaub, ist den geschilderten zusätzlichen dienstlichen Veranlassungen hinreichend Rechnung getragen. 39

Den von der Klägerin angeführten zeitlichen Aufwand zur artgerechten Versorgung des Hundes sowie zur Erlangung ausreichenden Auslaufs, damit die für das Tier stark belastende Tätigkeit in der Schule ausgeglichen werde, sieht das Gericht insoweit ausdrücklich als wenig relevant an, weil diese Tätigkeiten typischerweise der privaten Beschäftigung mit dem Hund zuzurechnen sind. Zwar kommen sie der dienstlichen Verwendung zugute, stellen jedoch gerade den Kernbereich dessen dar, den der private Hundehalter typischerweise an der 40

Beschäftigung mit dem Tier schätzt bzw. als „Preis der Haltung“ in Kauf nimmt (a.A. FG Düsseldorf vom 14.9.2018 – 1 K 2144/17 E –, juris).

Der lediglich anteiligen Berücksichtigung der Aufwendungen für L. steht auch nicht der Beschluss des Bundesfinanzhofes vom 30.9.2010 – VI R 45/09 –, BFHE 230, 348, BStBl II 2011, 45, entgegen, wonach Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund in vollem Umfang Werbungskostens darstellen. Denn in dem entschiedenen Fall ging der BFH von einem nahezu ausschließlich beruflich genutzte Arbeitsmittel aus. Eine solche fast ausschließlich berufliche Nutzung liegt bei der von der Klägerin angeschafften Hündin L., wie dargestellt, aber nicht vor. 41

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO. Sie ist zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich, da die vorliegenden Entscheidung von ihrerseits selbst voneinander abweichenden Urteilen des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14.9.2018 – 1 K 2144/17 E –, juris und des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.3.2018 – 5 K 2345/15 –, EFG 2018, 726,abweicht. 42

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 43

Die Kostenentscheidung ergeht gemäß § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO 44

xxx xxx xxx 45

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE