

---

**Datum:** 25.10.2012  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 K 1173/11 Kg  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2012:1025.14K1173.11KG.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>Tatbestand</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | <b>1</b> |
| Streitig ist, ob die Beklagte zu Recht die Kindergeldfestsetzung für das Jahr 2008 wegen eines Überschreitens des Grenzbetrages aufgehoben hat.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>2</b> |
| Die Klägerin bezog für ihre am 16.01.1987 geborene Tochter "A", die sich im Streitjahr 2008 in einer Ausbildung zur examinierten Gesundheits- und Krankenpflegerin befand, fortlaufend Kindergeld. Der Ausbildung liegt ein zwischen der Tochter und dem Klinikum "B" am 29.06.2007 geschlossener Ausbildungsvertrag für die Dauer von drei Jahren zu Grunde.                                                                      | <b>3</b> |
| Zur Überprüfung der Einkünfte und Bezüge der Tochter im Jahr 2008 übersandte die Klägerin der Beklagten eine Verdienstbescheinigung des Ausbildungsbetriebes vom 19.11.2009, auf deren Inhalt Bezug genommen wird.                                                                                                                                                                                                                 | <b>4</b> |
| Mit Schreiben vom 20.01.2010 forderte die Beklagte die Klägerin auf, eine Erklärung zu den Einkünften und Bezügen sowie eine Kopie der Lohnsteuerkarte 2008 vorzulegen. Nachdem die Klägerin dieser Aufforderung nicht nachkam, hob die Beklagte im Bescheid vom 10.12.2010 die Kindergeldfestsetzung ab Januar 2008 gemäß § 70 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf. Zur Begründung stellte die Beklagte darauf ab, dass | <b>5</b> |

nach den vorliegenden Unterlagen der maßgebliche Grenzbetrag i. H. v. 7.680,00 EUR überschritten werde. Zugleich forderte die Beklagte das für den Zeitraum Januar 2008 bis September 2008 gezahlte Kindergeld i. H. v. 1.848,00 EUR gemäß § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zurück.

Gegen den Bescheid legte die Klägerin am 30.12.2010 Einspruch ein und kündigte an, eine Einnahmen- und Ausgabenliste umgehend nachzureichen. 6

In der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2011 wies die Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück und führte aus: Im Streitzeitraum betrügen nach Abzug des Arbeitnehmeranteils zur Sozialversicherung die Einnahmen der Tochter 8.780,40 EUR. Die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit seien nur um den Arbeitnehmerpauschbetrag von 920,00 EUR zu mindern. Höhere Werbungskosten seien nicht geltend gemacht bzw. nachgewiesen worden. Die verbleibenden Einkünfte i. H. von 7.860,40 EUR überschritten den maßgeblichen Grenzbetrag, so dass kein Anspruch auf Kindergeld bestehe. 7

Gegen die Einspruchsentscheidung hat die Klägerin am 01.04.2011 Klage erhoben, zu deren Begründung sie vorträgt, dass über den Arbeitnehmerpauschbetrag hinausgehende Aufwendungen in Abzug zu bringen seien. 8

Als Fahrtkosten für die von der Tochter mit ihrem PKW zurück gelegten Wegstrecken 9

jeweils von der Wohnung aus seien angefallen: 10

Fahrten zu Arbeitseinsätzen mit den Zielen: 11

"C" Klinik 7,8 km 12

"D" Hospital 4,9 km 13

"E" Hospital 7,7 km 14

Caritas 7,4 km 15

in den Zeiträumen 16

-10.12.2007- 02.01.2008 2 Tage (2008) 17

"C" Klinik 18

- 04.02.2008 - 02.03.2008 24 Tage 19

"D" Hospital Onkologie 20

- 03.04.2008 27.04.2008 21 Tage 21

"D" Hospital Pädiatrie 22

- 26.05.2008 - 22.06.2008 24 Tage 23

"D" Hospital Gefäßchirurgie 24

- 21.07.2008 - 17.08.2008 24 Tage 25

26

|                                                                                                                                                                                       |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| "D" Hospital Innere Medizin                                                                                                                                                           |    |
| - 15.09.2008 - 12. 10.2008 24 Tage                                                                                                                                                    | 27 |
| "E" Hospital Geriatrie                                                                                                                                                                | 28 |
| - 10.11.2008 - 07.12.2008 24 Tage                                                                                                                                                     | 29 |
| - 15.12.2008 - 11.01.2009 15 Tage (2008)                                                                                                                                              | 30 |
| Caritas                                                                                                                                                                               | 31 |
| Fahrten zur Schule, Entfernung 4,9 km,                                                                                                                                                | 32 |
| in den Zeiträumen                                                                                                                                                                     | 33 |
| 03.01.2008 - 01.02.2008 22 Tage                                                                                                                                                       | 34 |
| 03.03.2008 - 02.04.2008 23 Tage                                                                                                                                                       | 35 |
| 12.05.2008 - 25.05.2008 10 Tage                                                                                                                                                       | 36 |
| 23.06.2008 - 20.07.2008 20 Tage                                                                                                                                                       | 37 |
| 18.08.2008 - 14.09.2008 20 Tage                                                                                                                                                       | 38 |
| 13.10.2008 - 09.11.2008 20 Tage.                                                                                                                                                      | 39 |
| Hinsichtlich des Besuchs der Berufsschule gelte, dass die tatsächlich gefahrene Strecke und nicht nur die einfache Entfernung bei den Werbungskosten geltend gemacht werden könne.    | 40 |
| Da die praktische Ausbildung der Tochter an wechselnden Einsatzorten stattgefunden habe, seien die tatsächlich gefahrenen Strecken anzusetzen. Im Einzelnen seien zu berücksichtigen: | 41 |
| Einsatzstelle "C"-Hospital, 2 x 7,8 km x 2 x 0,3 EUR pro Kilometer = 9,36 EUR,                                                                                                        | 42 |
| Einsatzstelle "D"-Hospital, 93 x 4,9 x 2 x 0,30 EUR pro Kilometer = 273,42 EUR,                                                                                                       | 43 |
| Einsatzstelle "E"-Hospital, 24 x 7,7 km x 2 x 0,30 EUR pro km = 110,88 EUR,                                                                                                           | 44 |
| Einsatzstelle Caritas, 39 x 7,4 km x 2 x 0,30 EUR pro km = 173,16 EUR.                                                                                                                | 45 |
| Neben den Fahrtkosten seien folgende Aufwendungen im Jahr 2008 beruflich veranlasst gewesen:                                                                                          | 46 |
| 3 Paar Arbeitsschuhe Deichmann à 19,95 EUR 59,85 EUR                                                                                                                                  | 47 |
| Fachliteratur "Pflege heute" 74,95 EUR                                                                                                                                                | 48 |
| Fachliteratur K-Reihe "Innere Medizin für Pflegeberufe" 39,95 EUR                                                                                                                     | 49 |
| Fachliteratur K-Reihe "Chirurgie für Pflegeberufe" 39,95 EUR                                                                                                                          | 50 |
| Fachliteratur K-Reihe "Neurologie für Pflegeberufe" 39,95 EUR.                                                                                                                        | 51 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Diese weiteren Werbungskosten i. H. v. 254,65 EUR ergäben zusammen mit den errechneten Fahrtkosten von 857,88 EUR eine Summe von 1.112,53 EUR. Nach deren Abzug von den Einnahmen i. H. von 8.780,40 EUR werde der maßgebliche Grenzbetrag unterschritten.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 52 |
| Darüber hinaus habe die Tochter folgende Fachliteratur angeschafft:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 53 |
| Biologie, Anatomie, Physiologie-Lehrbuch für Pflegeberufe 39,95 EUR                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 54 |
| Pschyrembel Klinisches Wörterbuch 49,95 EUR                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 55 |
| Gesundheits- und Krankheitslehre 47,95 EUR.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 56 |
| Kaufbelege könnten insofern nicht vorgelegt werden, es werde insoweit jedoch Beweis durch Vernehmung der Tochter angeboten.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 57 |
| Ungeachtet der Tatsache, dass der Grenzbetrag durch die vorgenannten Aufwendungen bereits unterschritten werde, werde ergänzend vorgetragen, dass die Tochter private Lerngemeinschaften bei Frau "G" an 42 Tagen besucht habe. Die genauen Daten, zu denen die Lerngemeinschaften stattgefunden hätten, beruhten auf entsprechenden Aufzeichnungen der Tochter, was diese bestätigen könne. Die Tochter habe in einem so genannten Lerntagebuch die jeweiligen Daten, an welchen die Lerngemeinschaften stattgefunden haben, notiert. Die einzelnen Termine hätten jeweils zwei bis drei Stunden gedauert und dienten zur gemeinsamen Vorbereitung von Klausuren, der Ausarbeitung von Referaten sowie zur Übung und Vertiefung des im Unterricht gelernten Stoffes. Bei einer einfachen Strecke von 17,7 km ergäben sich im Zusammenhang mit der Lerngemeinschaft entstandene Fahrtkosten i. H. v. $42 \times 17,7 \text{ km} \times 2 \times 0,30 \text{ EUR pro Kilometer} = 446,04 \text{ EUR}$ . | 58 |
| Der Rechtsstreit ist zunächst auf die Berichterstatterin als Einzelrichterin übertragen worden. Diese hat den Rechtsstreit mit Beschluss vom 13.06.2012 auf den Senat wegen grundsätzlicher Bedeutung zurück übertragen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 59 |
| Die Klägerin ist mit gerichtlichem Schreiben vom 26.10.2011 bzw. 13.06.2012 darauf hingewiesen worden, dass die Fahrten zum "D" Hospital und zur Schule, beides unter der Anschrift .. auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) in den Urteilen vom 09.02.2012 VI R 44/10 und VI R 42/11 zur Behandlung von Fahrtkosten im Rahmen vollzeitiger Bildungsmaßnahmen als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zu behandeln sein dürften, es sich bei den von der Tochter angeschafften Schuhen nicht um typische Berufsbekleidung i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG handle und die für eine Berücksichtigung als Werbungskosten erforderliche nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung der Lerngemeinschaften nicht hinreichend substantiiert worden sei.                                                                                                                                                         | 60 |
| Die Klägerin hat daraufhin hinsichtlich der Fahrtkosten ergänzend ausgeführt: Die Fahrtkosten zum "D" Hospital und zur Schule für die praktische und theoretische Ausbildung der Tochter unterlägen nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 09.02.2012 VI R 44/10 und VI R 42/11 keiner Beschränkung des Werbungskostenabzugs. Anders als in den genannten BFH-Entscheidungen lägen dem Ausbildungsverhältnis der Tochter im dualen System zwar keine Besuche einer Hochschule oder Bildungseinrichtung zur Durchführung einer Berufsförderungsmaßnahme zu Grunde. In beiden Entscheidungen sehe es der BFH für den unbeschränkten Werbungskostenabzug jedoch als entscheidend an, dass die Ausbildung, auch wenn sie die volle Arbeitszeit in Anspruch nehme, sich nicht auf einen                                                                                                                                                                                                                   | 61 |

längeren Zeitraum erstrecke und auf Grund dessen vorübergehend und nicht auf Dauer angelegt sei. Wie bei einer Auswärtstätigkeit habe der Steuerpflichtige deshalb nicht die Möglichkeit, seine Wegekosten gering zu halten, wie dies der Fall sei, wenn eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vorliege. Diese Erwägungen hätten auch für die Ausbildung ihrer Tochter Geltung, zumal diese auch an immer wieder wechselnden Orten eingesetzt worden sei.

Die Klägerin beantragt, 62

den Bescheid vom 10.12.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2011 aufzuheben. 63

Die Beklagte beantragt, 64

die Klage abzuweisen. 65

Bei der Berechnung der Einkünfte und Bezüge sei zu Recht nur der Werbungskosten-Pauschbetrag i. H. v. 920,00 EUR in Abzug gebracht worden. Höhere Werbungskosten seien nicht nachgewiesen, da keine konkrete Aufstellung über den zeitlichen Umfang der jeweiligen Lerngemeinschaften, der einzelnen Teilnehmer, Ort und Datum der Veranstaltung und die jeweils behandelten Themen vorgelegt worden sei. 66

Auf Vorschlag des Gerichts haben die Beteiligten übereinstimmend erklärt, dass die Bindungswirkung der angefochtenen Bescheide auf den Zeitraum Januar bis Dezember 2008 beschränkt werde. 67

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schriftsätze nebst Anlagen der Beteiligten sowie die beigezogene Verwaltungsakte verwiesen. 68

**Entscheidungsgründe** 69

Die Klage ist nicht begründet. 70

Die Klägerin wird durch den angefochtenen Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 10.12.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2011 nicht in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbs. der Finanzgerichtsordnung – FGO -). 71

1. Die Beklagte war gemäß § 70 Abs. 4 EStG zu einer Aufhebung der Kindergeldfestsetzung ab Januar 2008 befugt. Nach dieser Vorschrift ist die Festsetzung von Kindergeld aufzuheben, wenn nachträglich bekannt wird, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 EStG überschreiten. 72

Nach § 32 Abs. 4 Satz 2, § 62 EStG in der für das Streitjahr 2008 geltenden Fassung wird ein – in Ausbildung befindliches - Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, für die Festsetzung von Kindergeld nur dann berücksichtigt, wenn es Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts und der Berufsausbildung bestimmt und geeignet sind, von nicht mehr als 7.680,00 EUR hat. Im Streitjahr 2008 lagen die Einkünfte und Bezüge der Tochter der Klägerin über diesem Grenzbetrag. 73

Der Begriff der Einkünfte i. S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG entspricht dem in § 2 Abs. 2 EStG gesetzlich definierten Begriff. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist zunächst festzustellen, welche finanziellen Mittel (Einkünfte und Bezüge) ein Kind hat, von denen die Lebensführung oder die Berufsausbildung bestritten werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 74

14.11.2000 VI R 62/97, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFHE - 193, 444, Bundessteuerblatt – BStBl - II 2001, 491, vom 14.11.2000 VI R 52/98, BFHE 193, 453, BStBl II 2001, 489, und vom 23.07.2002 VIII R 63/00, Sammlung aller Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2003, 24) und ist je nach Einkunftsart als Gewinn oder als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu verstehen. Erzielt das Kind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sind daher von den Bruttoeinnahmen die Werbungskosten abzuziehen. Bezüge i. S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sind in der Regel alle Zuflüsse in Geld oder Naturalleistungen, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkünfteermittlung erfasst werden. Von den Bezügen wird eine Kostenpauschale von 180,00 EUR abgezogen (vgl. BFH-Urteil vom 29.05.2008 III R 33/06, BFH/NV 2008, 1664). Im Anschluss daran sind nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteile vom 14.11.2000 VI R 62/97, BFHE 193, 444, BStBl II 2001, 491, und BFH, BFHE 193, 453, BStBl II 2001, 489) die nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ermittelten Einkünfte und Bezüge des Kindes gemäß § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG um ausbildungsbedingten Mehraufwand zu kürzen. Es handelt sich dabei um solche nachgewiesenen Aufwendungen, die wegen der Ausbildung zu den Kosten der Lebensführung hinzukommen (z.B. Studiengebühren, Aufwendungen für Bücher usw.). Darüber hinaus sind nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 11.01.2005 2 BvR 167/02 (Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts - BVerfGE - 112, 164, BFH/NV 2005, Beilage 3, 260) im Wege verfassungskonformer Auslegung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG die Einkünfte - ebenso wie die Bezüge - nur zu berücksichtigen, soweit sie zur Bestreitung des Unterhalts und der Berufsausbildung bestimmt und geeignet sind. Nach Auffassung des BVerfG sind daher jedenfalls diejenigen Beträge, die - wie die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge - von Gesetzes wegen dem Einkünfte erzielenden Kind oder dessen Eltern nicht zur Verfügung stehen, nicht als Einkünfte anzusetzen.

a) Die Tochter der Klägerin stand in einem Ausbildungsdienstverhältnis. Auf Grund dessen hat sie als Arbeitnehmerin i. S. des § 1 Abs. 2 Satz 1 der Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV) ein Gehalt und damit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG bezogen (vgl. Schmidt/Krüger, EStG, Kommentar, § 19 Rz 3, 12 "Auszubildende"). Nach der Verdienstbescheinigung der Tochter (Bl. 203 der Kindergeldakte) beträgt der Bruttoverdienst von Januar bis Dezember 2008 zzgl. der

Sonderzahlungen insgesamt 10.966,97 EUR. 76

Dieser Betrag ist zu vermindern um den Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung, 77

von ./ 2.306,70 EUR. 78

Der verbleibende Verdienst beträgt mithin **8.660,27 EUR**. 79

Die nach der Verdienstbescheinigung pauschal versteuerten Zahlungen i. H. von 120,13 EUR stellen Bezüge dar (vgl. Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes, Stand 2012 - DA-FamEStG - 63.4.2.3.1). Da sie aber nicht die Kostenpauschale i. H. v. 180,00 EUR übersteigen, ist kein Ansatz vorzunehmen. 80

b) Die zu berücksichtigenden Werbungskosten sind geringer als die verbleibende Differenz von **980,27 EUR** (= 8.660,27 EUR ./ 7.680,00 EUR) , so dass der Grenzbetrag von **7.680,00 EUR** überschritten wird. 81

Werbungskosten, nämlich Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG liegen vor, wenn sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Sie sind beruflich veranlasst, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Ein solcher beruflicher Zusammenhang ist ebenso bei berufsbezogenen Bildungsmaßnahmen erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.2011 VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323).

aa) Zu den Werbungskosten zählen auch Fahrtkosten. Sie sind entsprechend dem vom Gesetzgeber vorgegebenen objektiven Nettoprinzip grundsätzlich gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 09.02.2012 VI R 42/11, BFHE 236, 439 m.w.N.). Das objektive Nettoprinzip erfährt allerdings durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG insoweit eine Einschränkung, als die Fahrtkosten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte nicht im tatsächlichen Umfang, sondern nur nach Maßgabe einer Entfernungspauschale von 0,30 EUR für jeden vollen Kilometer steuerlich absetzbar sind (vgl. BFH-Urteile vom 11.05.2005 VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782 und vom 09.02.2012 VI R 44/10, BFHE 236, 431, BFH/NV 2012, 854).

Als regelmäßige Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG wird von der Rechtsprechung des BFH jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers definiert, die der Arbeitnehmer nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortlaufend und immer wieder aufsucht und wo sich sein Tätigkeitsschwerpunkt befindet. Dies ist regelmäßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein Zweigbetrieb (vgl. BFH-Urteile vom 10.07.2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818 und vom 09.06.2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34). Im Übrigen kommt eine regelmäßige Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nur im Rahmen bezahlter Arbeit in Betracht (BFH, BFH/NV 2012, 854)

Liegt eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, so kann sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Dies kann etwa durch die Bildung von Fahrgemeinschaften und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. durch eine entsprechende Wohnsitznahme geschehen. Für diesen Grundfall erweist sich die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (z.B. BFH-Urteil vom 18.12.2008 VI R 39/07, BFHE 224, 111, BStBl II 2009, 475).

Liegt hingegen keine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, auf die sich der Arbeitnehmer typischerweise in der aufgezeigten Weise einstellen kann, ist die Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Mobilitätskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sachlich nicht gerechtfertigt. Dies ist insbesondere bei Auswärtstätigkeiten der Fall (vgl. BFH-Urteil vom 11.05.2005 VI R 70/03, BFHE 209, 508, BStBl II 2005, 785). Bei Vorliegen einer dann gegebenen Dienstreise kann der Arbeitnehmer ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten – bei Nutzung eines PKW – einen Betrag von 0,30 EUR je Kilometer als Werbungskosten abziehen (BMF-Schreiben vom 20.08.2001 VV DEU BMF 2001-08-20 IV C 5-S 2353-312/01, BStBl I 2001, 541).

(a) Nach diesen Grundätzen sind die Fahrten der Tochter zur praktischen und theoretischen Ausbildung und zu Arbeitseinsätzen im "D" Krankenhaus in .. als Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu behandeln und unterliegen damit der Abzugsbeschränkung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.

Die Tochter der Klägerin stand im Streitzeitraum bei dem "B" Klinikum in einem Ausbildungsdienstverhältnis. Dieses ist auf Grund der damit verbundenen entgeltlichen Tätigkeit der Tochter als Arbeitsverhältnis im steuerlichen Sinne zu beurteilen und führt infolge dessen dazu, dass die Voraussetzungen für eine Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG erfüllt sind.

Im Rahmen der weiteren Beurteilung sind nach Auffassung des Senats auch die Schulbesuche der Tochter als Teil der Fahrten zur Arbeitsstätte zu behandeln. Liegt, wie im Streitfall, ein Ausbildungsdienstverhältnis vor und finden Arbeitseinsätze und schulische Ausbildung durch einen Ausbildungsträger an ein und demselben Ort statt, sind die Schulbesuche als Teil der Besuche der Arbeitsstätte zu qualifizieren. Bei dieser Fallkonstellation gebietet nach Auffassung des Senats das Zusammentreffen der verschiedenen Inhalte des Ausbildungsdienstverhältnisses, nämlich sowohl die praktische und theoretische Ausbildung einerseits als auch die Arbeitseinsätze andererseits, keine Differenzierung nach dem jeweiligen Anlass der Fahrten.

89

Maßgeblich für diese Beurteilung ist die Tatsache, dass nach dem erkennbaren gesetzgeberischen Willen im Falle des Vorhandenseins einer regelmäßigen Arbeitsstätte keine weitere Aufteilung je nach dem der Einzelfahrt zu Grunde liegenden beruflichen Anlass vorgenommen werden soll. Denn im Falle des Vorhandenseins einer Arbeitsstätte, die vom Steuerpflichtigen regelmäßig aus beruflichen Gründen aufgesucht wird, sind die die Beschränkung rechtfertigenden Gründe unabhängig vom Anlass der einzelnen Fahrt erfüllt. Der Arbeitnehmer hat die Möglichkeit, sich auf die immer gleiche Wegstrecke einzustellen. Eine Aufteilung je nach dem Anlass der Fahrten hätte ansonsten zur Folge, dass ein Teil der Fahrten trotz einheitlicher Wegstrecke als "Auswärtstätigkeit" beurteilt werden müsste.

90

Das "D" Krankenhaus in .. stellt dabei die regelmäßig aufgesuchte Arbeitsstätte der Tochter dar. Hierfür spricht bereits die Anzahl der Fahrten zu dieser Stelle, nämlich insgesamt 208 Fahrten, wovon 93 auf Arbeitseinsätze im Krankenhaus und 115 auf Schulbesuche entfallen. Dies belegt, dass die Tochter der Klägerin schwerpunktmäßig dort ihre Arbeitsleistungen und Ausbildung absolviert hat.

91

Eine andere Beurteilung kommt auch nicht im Hinblick auf die vom BFH in den Urteilen vom 09.02.2012 VI R 44/10 (BFHE 236, 431, BFH/NV 2012, 854) und VI R 42/11 (BFHE 236, 439, BFH/NV 2012, 856) entschiedenen Sachverhalte in Betracht. In den genannten Urteilen hat der BFH in Abänderung seiner früheren Rechtsprechung, wonach die Begrenzung der Steuererheblichkeit von Wegekosten auch im Rahmen beruflicher Bildungsmaßnahmen zu beachten war, entschieden, dass Fahrten zwischen der Wohnung und einer vollzeitig besuchten Bildungseinrichtung in voller Höhe (wie Dienstreisen) und nicht nur beschränkt in Höhe der Entfernungspauschale als Werbungskosten abgezogen werden können. Auf Grund dessen ordnet der BFH einerseits die Fahrtkosten einer Studentin zur Hochschule im Rahmen eines Zweitstudiums als vorweggenommene Werbungskosten und andererseits die Aufwendungen eines Zeitsoldaten für Fahrten zu einer arbeitgeberfernen Ausbildungsstätte einer Berufsförderungsmaßnahme nicht den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu. Zur Begründung stellt der BFH darauf ab, dass das objektive Nettoprinzip durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nur insoweit eine Einschränkung erfahre, als der Steuerpflichtige auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken könne. Bei einer Bildungsmaßnahme habe der Steuerpflichtige diese Möglichkeit jedoch nicht, auch wenn sich die Bildungsmaßnahme auf einen längeren Zeitraum erstrecke. Zudem sei zu berücksichtigen, dass eine "regelmäßige Arbeitsstätte" i. S. der gesetzlichen Regelung nur eine Einrichtung des Arbeitgebers, nicht hingegen eine arbeitgeberfremde Bildungseinrichtung sein könne.

92



Die Konstellation des Streitfalles ist hiermit auf Grund der obigen Ausführungen zum Vorhandensein einer regelmäßigen Arbeitsstätte nicht vergleichbar. Die Tochter der Klägerin befand sich in einem Ausbildungsdienstverhältnis, in dessen Rahmen an einem Ort die Erbringung der Dienstleistungen sowie die Ausbildung stattfand, wodurch die Annahme einer einheitlichen regelmäßigen Arbeitsstätte gerechtfertigt ist. Die Grundsätze der beiden genannten BFH-Entscheidungen haben nur Geltung in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige zeitweise isoliert lediglich eine Ausbildungsstelle aufsucht, an der sich nicht zugleich der Sitz seines Arbeitgebers befindet (Zeitsoldat) bzw. eine Arbeitsstelle gar nicht existiert, aber die Voraussetzungen für die Annahme vorweggenommener Werbungskosten erfüllt sind (Studentin). Fallen aber wie im Streitfall Arbeits- und Ausbildungsstelle zusammen, ist es auch unter Beachtung der vom BFH in den Urteilen vom 09.02.2012 aufgestellten Rechtsgrundsätze gerechtfertigt, insgesamt die Voraussetzungen einer regelmäßigen Arbeitsstätte zu bejahen. Dieser Beurteilung steht auch nicht entgegen, dass der BFH zur Begründung seiner Rechtsprechungsänderung der zeitlichen Befristung eines Ausbildungsverhältnisses entscheidende Bedeutung beimisst und dieser Gesichtspunkt auch bei dem dreijährigen Ausbildungsdienstverhältnis der Tochter der Klägerin erfüllt ist. Den Gesichtspunkt der Befristung sieht der erkennende Senat für die geänderte höchstrichterliche Rechtsprechung jedoch nur dann als tragend an, wenn – wie in den vom BFH entschiedenen Fällen - eine Ortsverschiedenheit zwischen der Bildungseinrichtung und dem Sitz des Arbeitgebers besteht bzw. ein Arbeitgeber nicht vorhanden ist. Allein das Kriterium einer zeitlichen Befristung ist nach dem Verständnis der beiden BFH-Urteile vom 09.02.2012 durch den erkennenden Senat auch für den BFH noch keine hinreichende Grundlage zur Rechtfertigung eines unbeschränkten Werbungskostenabzugs. Dem Kriterium kommt vielmehr nur dann Bedeutung zu, wenn es sich um eine arbeitgeberfremde Bildungseinrichtung handelt. Das alleinige Abstellen auf die Befristung würde in allen Fällen befristeter Arbeitsverhältnisse zur Nichtanwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG führen, für die es aber an einer aus dem Gesetz erkennbaren Grundlage fehlt. Erst wenn eine Ortsverschiedenheit zwischen der Bildungseinrichtung und dem Sitz des Arbeitgebers besteht bzw. ein solcher gar nicht vorhanden ist, ist eine Ausnahme vom beschränkten Werbungskostenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gerechtfertigt.

93

Die Anzahl der Fahrten zum "D" Hospital beläuft sich nach den Angaben der Klägerin im Hinblick auf die Fahrten zur Klinik und zum Schulunterricht auf insgesamt 208. Unter Zugrundelegung der Entfernungsstrecke für jeden vollen Kilometer ergeben sich Aufwendungen von 208 Tagen x 4 km x 0,30 Euro = **249,60 EUR**.

94

(b) Darüber hinaus sind nach Dienstreisegrundsätzen die zwischen den Beteiligten der Höhe nach unstreitigen Fahrtkosten von 9,36 EUR + 110,88 EUR + 173,16 EUR = **293,40 EUR** abzugsfähig.

95

(c) Die von der Klägerin geltend gemachten Fahrtkosten für die Durchführung privater Lerngemeinschaften sind nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Ob Kosten im vorgenannten Sinne nahezu ausschließlich beruflich und damit als im Rahmen der Grenzbetragsberechnung abzugsfähige Ausbildungskosten zu beurteilen sind oder in nicht untergeordnetem Maße privat mit veranlasst sind, ist eine Frage der Einzelfallwürdigung. Findet die private Arbeitsgemeinschaft im häuslichen Bereich eines Teilnehmers statt, so entspricht es allgemeiner Lebenserfahrung, dass in diesem außerberuflichen Rahmen regelmäßig auch private Interessen der Teilnehmer von nicht nur untergeordneter Bedeutung verfolgt werden (vgl. BFH-Urteile vom 05.03.1993 VI R 82/91, BFH/NV 1993, 533 und vom 20.09.1996 VI R 32/96, BFH/NV 1997, 349; ebenso Finanzgericht - FG - Münster, Urteil vom 23.06.1994 1 K 6557/93 E, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 1995, 7). Denn nicht

96

nur unter Freunden, Bekannten und Verwandten, sondern auch unter Berufs- und Lehrgangskollegen besteht häufig das Bedürfnis, sich in der Freizeit auch privat auszutauschen. Daher obliegt es dem Steuerpflichtigen, diesen Erfahrungssatz durch substantiierten und widerspruchsfreien Vortrag und Vorlage detaillierter Aufzeichnungen über den zeitlichen und inhaltlichen Ablauf der von ihm besuchten Arbeitsgemeinschaft zu widerlegen. Dem ist die Klägerin trotz der gerichtlichen Aufforderung im Schreiben vom 26.10.2011 nicht nachgekommen, so dass der Senat nicht zu einer weiteren gerichtlichen Sachaufklärung bzw. Beweiserhebung durch eine Vernehmung der Tochter als Zeugin verpflichtet war (vgl. Gräber/Stapperfend, FGO, Kommentar, 7. Aufl., § 76 Rz 29).

bb) Die Frage, ob die weiteren in tatsächlicher bzw. rechtlicher Hinsicht streitigen Aufwendungen in Form der Aufwendungen für Bücher und Arbeitsschuhe von insgesamt **392,50 EUR** als Werbungskosten abzugsfähig sind, kann dahinstehen. Denn auch im Falle einer antragsgemäßen Berücksichtigung würde dies entsprechend der nachfolgenden Berechnung nicht zu einer Unterschreitung des maßgeblichen Grenzbetrages von 7.680,00 EUR führen.

Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit 8.660,27 EUR 98

Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte ./ 249,60 EUR 99

Dienstreisen ./ 293,40 EUR 100

Bücher/Schuhe ./ 392,50 EUR 101

**7.724,77 EUR** 102

2. Die Beklagte hat die Klägerin auch zu Recht zur Rückzahlung des ausgezahlten Kindergeldes für die Monate Januar 2008 bis September 2008 aufgefordert. Aufgrund der rechtmäßigen Aufhebung der Kindergeldfestsetzung ist der rechtliche Grund für die Zahlung des Kindergeldes weggefallen, so dass das zuviel gezahlte Kindergeld von der Klägerin zurückzuzahlen ist (§ 37 Abs. 2 AO i. V. m. § 31 Satz 3 EStG). 103

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 104

4. Die Revision war vor dem Hintergrund der Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Behandlung ausbildungsbedingter Fahrtkosten und der sich daraus ergebenden Fragen zur Behandlung von Fahrtkosten im Zusammenhang mit einem Ausbildungsverhältnis wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. FGO) zuzulassen. Zwar stellt die Regelung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG in der hier maßgeblichen Gesetzesfassung auslaufendes Recht dar, weil ab 2012 durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) die Einkommensprüfung des Kindes für den Bezug von Kindergeld weggefallen ist. Der Senat geht jedoch zum einen davon aus, dass sich die Frage noch für einen nicht überschaubaren Personenkreis in nicht absehbarer Zeit weiterhin stellen wird (vgl. BFH-Beschluss vom 18.03.2005 XI B 158/03, BFH/NV 2005, 1343) und zum anderen, dass die aufgeworfenen Rechtsfragen ggf. einer Klärung zwischen den für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Kindergeld zuständigen Senaten des BFH bedürfen. 105

