
Datum: 01.10.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 928/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1001.6K928.01.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

1

Der Kläger ist geh- und stehbehindert. Auf seinem Schwerbehindertenausweis sind ein Behinderungsgrad von 90 v.H. sowie die Merkzeichen G und RF eingetragen. Er ist als Bürokaufmann nichtselbständig tätig. Seine Ehefrau übt den Beruf der Altenpflegerin aus. Für Fahrten mit dem Auto benutzte der Kläger seinen Pkw. Dies war im Streitjahr 1999 in der Zeit vom 1.01. bis zum 25.03. der Pkw mit dem amtlichen Kennzeichen A, ab 26.03. dann der Pkw mit dem amtlichen Kennzeichen B. Für den letztgenannten Pkw betrugen die tatsächlichen Kfz-Kosten im Jahre 1999 nach einer Berechnung des Klägers vom 6.01.2000 1,34 DM/km. Der Kläger benutzte die Fahrzeuge sowohl für seine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als auch für andere Fahrten. An Arbeitstagen, an denen der Kläger morgens wegen Einnahme von Medikamenten zur Führung seines Fahrzeuges nicht in der Lage war, wurde er von seiner Ehefrau zur Arbeit gefahren und nach Dienstsclu von dort wieder abgeholt, wodurch sich dann zusätzlich zu der "Normalfahrt" (Hin- und Rückfahrt) zwei weitere "Leerfahrten" (Rück- und Hinfahrt) ergaben.

2

In der gemeinsamen Einkommensteuererklärung für 1999 machte der Kläger bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Fahrten mit dem eigenen Pkw zwischen Wohnung und Arbeitsstätte neben den "Normalfahrten" zusätzliche "Leerfahrten" geltend. Nach diesen Angaben ergab sich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte folgende Fahrleistung:

3

1.) mit A a) "Normalfahrten" 52 (Tage) x 14 km x 2 = 1.456 km b) "Leerfahrten" 717 km

4

2. mit B a) "Normalfahrten" 131 (Tage) x 14 km x 2 = 3.668 km b) "Leerfahrten" 1.371 km 5

Summe 1) und 2) 7.212 km davon: A 2.173 km B 5.039 km "Normalfahrten" 5.124 km 6
"Leerfahrten" 2.088 km

Für die Fahrten mit A gab er die Kosten pro Entfernungskilometer mit 1,04 DM an, für die 7
Fahrten mit B mit 2,70 DM.

Bei den außergewöhnlichen Belastungen machte der Kläger in der Anlage 8
"Außergewöhnliche Belastungen 1999" folgende Angaben zu Fahrtzweck und
Kilometerleistungen:

1.) mit A a.) "Fahrten wegen Behinderung" 1.730,5 km b.) Einkaufsfahrten/Fahrten zur 9
Fußreflexzonenbehandlung/ Physikalische Behandlung/Ärzte 1.537,6 km

2. mit B a.) "Kleine Privatfahrten" 5.393,7 km b.) Einkaufsfahrten/Fahrten zur 10
Fußreflexzonenbehandlung/ Physikalische Behandlung/ REHA/Ärzte 13.795,7 km Summe 1.)
und 2.) 22.457,50 km davon: A 3.268,1 km B 19.189,4 km

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Angaben betrug die steuerlich geltend gemachte 11
Gesamtfahrleistung 29.669,5 km, davon 5.441,1 km mit A, 24.228,40 km mit B. Lt.
Autokosten-Einzelnachweis des Klägers belief sich die Gesamtfahrleistung für das Fahrzeug
B auf 22.164 km, für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 3.176, 2km. Nach der
"Jahresübersicht" des Klägers (ohne "Normalfahrten" zwischen Wohnung und Arbeitsstätte)
betrug die Gesamtfahrleistung für beide Fahrzeuge 24.544,7 km, davon 3.984,5 km für A und
20.560,2 km für B. Nach den km-Angaben in den Fahrtenbüchern beträgt die
Gesamtfahrleistung für A 4.679,50 km, für B 22.164 km, insgesamt demnach 26.843,5 km.

Bei seiner Einkommensteuerfestsetzung für 1999 mit Bescheid vom 30.03.2000 12
berücksichtigte der Beklagte die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit insgesamt
9.973 DM. Dabei ging er von folgenden Grundlagen aus:

Fahrzeug	Art d.Fahrt	Tage	einfache Entfernung	Kosten pro Entf.-km	13
A	Normalfahrt	52	14	104 Pfg.	
A	Leerfahrt	48	14	104 Pfg	
B	Normalfahrt	131	14	268 Pfg	
B	Leerfahrt	96	14	268 Pfg	

Ausgehend von diesen Werten ergaben sich für die einzelnen Fahrzeuge folgende bei den 14
Werbungskosten berücksichtigte Fahrleistungen:

A: 15

Normalfahrten: $52 \times 14 \times 2 = 1.456$ km 16

Leerfahrten $48 \times 14 \times 2 = 1.344$ km 17

A insgesamt: 2.800 km 18

19

B:

Normalfahrten: $131 \times 14 \times 2 = 3.668$ km	20
Leerfahrten $96 \times 14 \times 2 = 2.688$ km	21
B insgesamt: 6.356 km	22
Summen A und B 9.156 km	23
Bei den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Fahrtaufwendungen schätzte der Beklagte die angemessene Kilometerleistung mit 12.000 km und die angemessenen Kosten pro km mit 0,52 DM. Hieraus ergab sich ein berücksichtigungsfähiger Fahrtenaufwand von 6.240 DM.	24
Der hiergegen von den Klägern eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Er führte - nach einem zuvor erteilten Hinweis des Beklagten - mit Einspruchsentscheidung vom 5.04.2001 zu einer "Verböserung" gegenüber dem angefochtenen Steuerbescheid vom 30.03.2000.	25
Der Beklagte ging bei der Sachverhaltsermittlung davon aus, der Kläger mache 5.124 km als "Normalfahrten" zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und 26.635 km als behinderungsbedingte Fahrten (darunter 4176 km "Leerfahrten") geltend (insgesamt 31.759 km). Die tatsächlichen Kosten pro gefahrenen Kilometer für das Fahrzeug B berechnete der Beklagte abweichend vom Kläger mit 1,11 DM.	26
Bei den Werbungskosten ging der Beklagte hinsichtlich der "Leerfahrten" von den in der Steuererklärung angegebenen km-Angaben als den "Summen der einfachen Entfernungen" aus: von 717 km bei A, von 1.371 km bei B. Die Summe der "zweifachen" Entfernungen (= gefahrene km) betrugen danach 1.434 km für A und 2.742 km für B. Unter Berücksichtigung der Summen der "zweifachen" Entfernung bei den Normalfahrten (1.456 km + 3.668 km) ergab sich danach eine bei den Werbungskosten berücksichtigte Gesamtfahrleistung von 9.300 km.	27
Die Fahrten mit A berücksichtigte der Beklagte wie bisher mit 0,52 DM pro gefahrenen km, die Fahrten mit B mit 1,11 DM pro gefahrenen km. Der neue Gesamtbetrag der Werbungskosten betrug danach 8.618 DM (bisher 9.973 DM).	28
Bei den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Fahrtkosten für insgesamt 22.457 gefahrene km (bisher 12.000 km mit 0,52 DM/km anerkannt) ging der Beklagte in der Einspruchsentscheidung davon aus, diese Fahrten seien nicht nachgewiesen. Danach könnten nur Fahrtkosten für 3.000 km als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, und zwar mit einem Kostensatz von 0,52 DM/km, da ein höherer Aufwand unangemessen sei.	29
Der Kläger hat gegen die Einspruchsentscheidung Klage erhoben. Die vom Beklagte in der Einspruchsentscheidung berechnete Gesamtfahrleistung lt. Klägerbegehren sei falsch. Sie betrage nicht 31.759 km, sondern 26.996,9 km. Wegen der Einzelheiten der klägerischen Berechnung wird auf Seite 2 des Schriftsatzes des Kl. vom 6.04.2001 (Bl. 26 FG-Akte) Bezug genommen. Der Beklagte habe zu Unrecht die für die "Leerfahrten" angegebenen km-Angaben verdoppelt, da die Zahlenangaben für die jeweiligen Leerfahrten (Rück- und Hinfahrt) und nicht für die "einfache Entfernung" gemacht worden seien. Im übrigen dürfe zur Berechnung der geltend gemachten Gesamtfahrleistung die für die Normalfahrten erklärte einfache Entfernung nicht verdoppelt werden. Der Kläger sei nämlich regelmäßig nach	30

Dienstschluß nicht unmittelbar nach Hause gefahren, sondern habe Einkaufsfahrten unternommen. Diese Fahrten seien in seinen Erklärungen und Aufzeichnungen bei den außergewöhnlichen Belastungen unter der Position Einkaufsfahrten miterfaßt worden.

Was die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Fahrtaufwendungen betreffe, 31
so behaupte der Beklagte zu Unrecht, diese Aufwendungen seien nicht nachgewiesen worden. Er habe für drei Monate ein Fahrtenbuch geführt. Dieses Fahrtenbuch, die für die übrigen Monate vorgelegten Übersichten sowie die dem Beklagten vorgelegten Kostenbelege seien zum Nachweis der Aufwendungen ausreichend.

Der Kläger nimmt hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastungen Bezug auf eine in der 32
Finanzamtsakte befindliche Aufstellung vom 19.10.2000, in der ein Teil der hier geltend gemachten Gesamtfahrleistung von 22.457,5 km bestimmten Zwecken wie folgt zugeordnet ist:

- REHA Bad ... 3.655,0 km 33

- Schmerzbehandlung 20 x 30 km 600,0 km 34

- PH-Behandlung 6 x 23 km 138,0 km 35

- div. Ärzte 1.200,0 km 5.593,0 km 36

Er ist der Auffassung, neben den vorgenannten Fahrten seien auch die Einkaufsfahrten bei 37
den außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen. Der Beklagte beruft sich hierzu auf die in seinen Besteuerungsverfahren für 1984, 1993 und 1994 ergangenen Entscheidungen des Finanzgerichts Köln. Nach diesen Urteilen seien auch behinderungsbedingte Einkaufsfahrten und "kleine Privatfahrten" als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Der Kläger beantragt, 38

den Einkommensteuerbescheid 1999 dahingehend zu ändern, daß bei den Fahrten zwischen 39
Wohnung und Arbeitsstätte die für die "Normalfahrten" geltend gemachte Fahrleistung zur Hälfte, die für die Leerfahrten geltend gemachte Fahrleistung wie erklärt angesetzt wird und bei den außergewöhnlichen Belastungen 12.754 km berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt, 40

die Klage abzuweisen. 41

Wegen weiterer Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf die von den Beteiligten 42
gewechselten Schriftsätze sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung Bezug genommen.

Entscheidungsgründe 43

Die Klage ist nicht begründet. 44

1. Werbungskosten 45

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG sind Werbungskosten auch die Aufwendungen des 46
Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Bei Fahrten mit einem eigenen Kraftfahrzeug sind die Aufwendungen mit 0,70 DM für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusetzen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4

EStG). Anstelle des vorgenannten Pauschbetrages können Behinderte, deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt, für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die tatsächlichen Aufwendungen ansetzen. Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen können die tatsächlichen Aufwendungen auch mit pauschalen Kilometersätzen - wie bei Dienstreisen - angesetzt werden, und zwar bei Benutzung eines privaten Kraftfahrzeugs mit 0,52 DM je Fahrtkilometer (LStR 42 Abs. 7 Satz 1, LStR 38 Abs. 1 Satz 6, BMF-Schreiben vom 11.10.1991 BStBl I S. 925). Wird ein behinderter Arbeitnehmer im eigenen Kraftfahrzeug von einem Dritten, z.B. dem Ehegatten, zu seiner Arbeitsstätte gefahren und wieder abgeholt, weil er von seiner Fahrerlaubnis aus Gründen, die mit seiner Behinderung im Zusammenhang stehen, keinen Gebrauch macht, so können auch die Kraftfahrzeugkosten, die durch die Ab- und Anfahrten des Fahrers - die sogenannten Leerfahrten - entstehen, in tatsächlicher Höhe oder in sinngemäßer Anwendung von LStR 38 Abs. 1 als Werbungskosten abgezogen werden (BFH-Urteil vom 2.12.1977 VI R 8/75, BStBl II 1978, 260). Nicht zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gehören die Fahrten, bei denen nicht das Aufsuchen der Arbeitsstätte bzw. die Rückfahrt zur Wohnung im Vordergrund steht, sondern Gründe anderer Art. Wird eine Fahrt zur Arbeitsstätte oder zur Wohnung zur Erledigung einer privaten Angelegenheit mit oder ohne kleinen Umweg kurz unterbrochen, so ändert dies in der Regel nicht den im Vordergrund stehenden eigentlichen Zweck der Fahrt und damit ihren Charakter als Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (BFH-Urteil vom 17. Februar 1977 IV R 87/82, BStBl II 1977, 543). Anders ist es jedoch dann, wenn die Erledigung der privaten Angelegenheit erhebliche Zeit in Anspruch nimmt oder einen großen Umweg, möglicherweise sogar eine Fahrt in eine völlig andere Richtung erfordert. Ein solcher Fall ist vorliegend gegeben. Da der Kläger nach eigenen Angaben stets nach Arbeitsende Einkaufsfahrten unternommen hat, können insoweit nur die Hinfahrten zur Arbeitsstätte als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte berücksichtigt werden. Dies entspricht im übrigen auch der Darstellung in der "Jahresübersicht" auf Seite 2 des Schriftsatzes des Klägers vom 6.04.2001 (Bl. 26 d.A.) sowie dem klägerischen Antrag.

Danach ist bei den Werbungskosten von folgenden Km-Leistungen auszugehen: 47

A: 48

Normalfahrten (52 x 14) 728,0 km 49

Leerfahrten 717,0 km 50

demnach zu berücksichtigen: 1.445,0 km 51

B: 52

Normalfahrten (131 x 14) 1.834,0 km 53

Leerfahrten 1.371,0 km 54

demnach zu berücksichtigen: 3.205,0 km 55

Für die Fahrten mit A sind pro gefahrenen km 0,52 DM zu berücksichtigen (Einzelkosten laut Pauschale), für die Fahrten mit B pro gefahrenen km 1,11 DM (Einzelkosten lt. Berechnung des Beklagten). Die Werbungskosten berechnen sich danach wie folgt: 56

A: $1.445,0 \times 0,52 \text{ DM} = 751,40 \text{ DM}$ 57

B: $3.205,0 \times 1,11 \text{ DM} = 3.557,55 \text{ DM}$ 58

4.308,95 DM	59
bisher berücksichtigt 8.618,00 DM	60
Minderbetrag 4.309,05 DM	61
2. Außergewöhnliche Belastungen	62
Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind bei geh- und stehbehinderten Steuerpflichtigen mit einem Grad der Behinderung von mindestens 80 (oder von mindestens 70 und Merkzeichen G) alle Aufwendungen für durch die Behinderung veranlaßte unvermeidbare Fahrten neben den Pauschbeträgen als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG anzuerkennen, soweit sie nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden und angemessen sind. Dabei kann aus Vereinfachungsgründen im allgemeinen ein Aufwand für Fahrten bis zu 3.000 km im Jahr als angemessen angesehen werden. Bei außergewöhnlich gehbehinderten (Merkzeichen aG), blinden (Merkzeichen BI) und hilflosen (Merkzeichen H) Menschen kann ein Aufwand für Fahrten von mehr als 3.000 km als angemessen angesehen werden. Eine Fahrleistung von mehr als 15.000 km im Jahr liegt jedoch in aller Regel nicht mehr im Rahmen des Angemessenen. Die vorgenannten Begrenzungen auf jährlich 3.000 km und 15.000 km schließen nicht aus, daß nach den besonderen Umständen des Einzelfalles auch höhere Fahrleistungen angemessen und im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteil vom 23.02.1968 VI R 292/67, BStBl II 1968, 415).	63
Auch die Fahrzeugkosten können nur in den Grenzen der Angemessenheit berücksichtigt werden. Ein höherer Aufwand als 0,52 DM/km gilt dabei grundsätzlich als unangemessen und kann nur in krassen Ausnahmefällen berücksichtigt werden (H 186-189 - Fahrtkosten Behinderter - EStH 1999).	64
Hieraus ergibt sich für den Streitfall folgendes. Die Aufwendungen für die Fahrten, die in der Aufstellung des Klägers vom 29.10.2000 bestimmten Zwecken zugeordnet worden sind (5.593,0 km), stellen unmittelbare Krankheitskosten dar und sind bereits deshalb bei den außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen. Aufwendungen für sonstige behinderungsbedingte Fahrten, insbesondere die vom Kläger geltend gemachten Einkaufsfahrten, sind für eine Fahrleistung von 3.000 km als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Es kann dahingestellt bleiben, ob der Kläger eine höhere behinderungsbedingte Fahrleistung durch die von ihm vorgelegten Aufzeichnungen nachgewiesen hat. Denn derartige Fahrleistungen können nur im Rahmen ihrer Angemessenheit berücksichtigt werden. Gründe, im Streitfall von dem in den Verwaltungsanweisungen genannten Regelbetrag abzuweichen, liegen nicht vor. Die gilt auch für den in den Verwaltungsanweisungen genannten Höchstaufwandssatz von 0,52 DM/km.	65
Die danach zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastungen berechnen sich wie folgt:	66
Fahrleistung: 5.593 km + 3.000 km = 8.593 km	67
Belastungsbetrag: 8.593 x 0,52 DM = 4.468,36 DM	68
bisher berücksichtigt 1.560,00 DM	69
Mehrbetrag lt. Urteil 2.908,36 DM	70
	71

3. Eine Berichtigung des Bescheides auf der Grundlage der vorstehenden Entscheidungsgründe (Kürzung der Werbungskosten um 4.309 DM, Erhöhung der außergewöhnlichen Belastung um 2.908 DM, per Saldo demnach Kürzung der Abzugsbeträge um 1.401 DM) würde zu einer höheren als der bisher festgesetzten Steuer führen. Die auf Festsetzung einer niedrigeren Steuer gerichtete Klage war daher abzuweisen. Die Festsetzung einer höheren Steuer kommt wegen des sog. "Verböserungsverbotes" nicht in Betracht.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

72