
Datum: 14.07.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1009/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0714.10K1009.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Die Beteiligten streiten über einen Anspruch auf Kindergeld für die Monate Februar bis Dezember 2009. 1

Der Sohn der Klägerin, B, geb. 26.06.1987, beendete seine Ausbildung im Juni 2008 und arbeitete anschließend bei dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin in einem Anstellungsverhältnis. Ab September 2008 nahm er ein berufsbegleitendes Studium an der C D (Fachhochschule) aus dem Fachbereich Steuerrecht auf. Seitdem arbeitet er 28 Wochenstunden als Steuerfachangestellter und besucht an zwei bis drei Terminen je Woche (auch samstags) die Fachhochschule in E bzw. D. 2

Mit Bescheid vom 20.01.2009 hob die Beklagte die in der Vergangenheit gewährte Festsetzung von Kindergeld ab Januar 2009 auf. Zur Begründung teilte sie mit, dass das Kind der Klägerin voraussichtlich den maßgeblichen Grenzbetrag der Einkünfte nach § 32 Abs. 4 EStG in Höhe von 7.680,- € überschreiten werde. Die Beklagte ging insoweit von einem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 9.756,40 € aus. Dabei berücksichtigte sie Werbungskosten in Höhe von 5.243,60 €. Auf die Berechnungsbögen Bl. 107f. KGA wird Bezug genommen. 3

Gegen diesen Bescheid wurde kein fristgerechtes Einspruchsverfahren geführt. 4

Mit Schreiben vom 21.12.2009 beantragte die Klägerin erneut Kindergeld für ihren Sohn B. Ausweislich der beigefügten Erklärung zu den Einkünften und Bezügen habe der Sohn im Jahr 2009 ein Bruttogehalt von 17.817,14,- € abzgl. 3.629,48 € Sozialversicherungsbeiträge bezogen. Hiervon waren laut der Beklagten Werbungskosten in Höhe von 990,- und besondere Ausbildungskosten in Höhe von 5.240,27 € abzuziehen (Bl. 148f. KGA). Daher lehnte die Beklagte den Antrag auf Kindergeld mit Bescheid vom 04.02.2010 ab, da der maßgebliche Grenzbetrag der Einkünfte überschritten sei. Die Einnahmen betrügen 7.956,73 €.

Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 10.02.2010 Einspruch ein, mit der Bitte, weitere Kostenpositionen als Werbungskosten zu berücksichtigen. 6

Am 02.03.2010 erließ die Beklagte eine Einspruchsentscheidung. 7

Hiergegen klagte die Klägerin am 01.04.2010. 8

Zur Begründung trug sie u.a. vor, dass für 2009 der Studienort als zweite regelmäßige Arbeitsstätte berücksichtigt worden sei und die Fahrtkosten nach der Entfernungspauschale in Ansatz gebracht worden seien. Entsprechend H 9.4 LStR sei eine regelmäßige Arbeitsstätte definiert als Mittelpunkt einer dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit. Das Studium sei aber auf 7 Semester befristet, so dass es nicht auf Dauer angelegt sei. Weiterhin nehme das Studium weder zeitlich noch finanziell eine gleichrangige Stellung wie die Haupttätigkeit als Steuerfachangestellter ein. Die Haupttätigkeit werde in erheblich größerem zeitlichen Umfang ausgeübt. Darüber hinaus erhalte der Sohn von seinem Arbeitgeber keine weiteren Entgelte für das Studium. Insoweit seien die im Zusammenhang mit dem Studium angefallenen Fahrtkosten in Höhe der tatsächlich gefahrenen Kilometer zu berücksichtigen. 9

Die Klägerin beantragt, 10

den Ablehnungsbescheid vom 04.02.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.03.2010 aufzuheben und Kindergeld ab dem Monat Februar 2009 bis Dezember 2009 zu gewähren. 11

Die Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Die im Jahr 2009 erzielten Einkünfte von 17.817,14 € (Bl. 135 KGA) seien um den Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag in Höhe von 3.629,48 € zu kürzen. Darüber hinaus seien für Fahrten zur Arbeitsstätte beim Wirtschaftsprüfer 990,- € als Werbungskosten in Ansatz zu bringen. Für die Fahrten zum Studienort seien Kosten als besondere Ausbildungskosten zu berücksichtigen gewesen. Die Höhe ermittle sich auf Basis von Fahrten an 65 Tagen zu je 42 km und 33 Tagen zu 55 km sowie Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 336,77 € und Studiengebühren in Höhe von 3.540,00 €. Die sich darauf ergebenden Einnahmen von 7.956,73 überschritten den Grenzbetrag im Jahr 2009 um 276,73 €. 14

Die Fahrten zum Studienort seien nicht als Werbungskosten berücksichtigungsfähig, da der Sohn hieraus keine Einnahmen erziele. Entsprechend DA-Fam EStG 63.4.3 komme aber in diesen Fällen eine Berücksichtigung der Ausbildungskosten im Rahmen von Fahrten zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte in Betracht. 15

Entscheidungsgründe 16

Die Klage ist unbegründet.	17
Die angefochtenen Verwaltungsakte sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 FGO.	18
1. Die Klägerin hat für den Streitzeitraum keinen Anspruch auf Kindergeld für ihren Sohn B, da dieser die maßgebliche Grenze für Einkünfte und Bezüge gemäß § 32 Abs. 4 S. 2 EStG überschritten hat.	19
Gemäß § 32 Abs. 4 S. 2 EStG in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung wird ein Kind bzgl. der kindergeldrechtlichen Ansprüche nur dann berücksichtigt, wenn es Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 7.680 € im Kalenderjahr hat.	20
Der Begriff der Einkünfte i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG entspricht dem in § 2 Abs. 2 EStG gesetzlich definierten Begriff 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 (ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Senatsurteil vom 29. Mai 2008 III R 33/06, BFH/NV 2008, 1664 und vom 25.11.2010 III R 23/10, BFH/NV 2011, 774).	21
a. Gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG sind für die Fahrten zwischen der Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte eines Arbeitnehmers zur Abgeltung der entsprechenden Aufwendungen 0,30 € je Entfernungskilometer anzusetzen.	22
Regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist nach der Rechtsprechung des BFH jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht (Senatsurteile vom 5. August 2004 VI R 40/03, BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074; vom 11. Mai 2005 VI R 25/04, BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791, und VI R 16/04, BFHE 209, 518, BStBl II 2005, 789; vom 10. Juli 2008 VI R 21/07, BFH/NV 2008, 1923, BFHE 222, 391; vom 06.11.2008 VI B 54/08, juris).	23
Bei einer solchen auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegten (regelmäßigen) Arbeitsstätte 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 Bildung von Fahrgemeinschaften und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. durch eine entsprechende Wohnsitznahme geschehen (z.B. BFH vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825; vom 10. Juli 2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818). 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-Urteile vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825; vom 18. Dezember 2008 VI R 39/07, BFHE 224, 111, BStBl II 2009, 475; vom 17.06.2010 VI R 20/09, BFHE 230, 533).	24
Ein Arbeitnehmer kann allerdings auch mehrere Arbeitsstätten innehaben, wenn er sie nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufsucht (BFH-Urteile vom 11. Mai 2005 VI R 15/04, BFHE 209, 515, BStBl II 2005, 788; vom 06.11.2008 VI B 54/08, juris).	25
b. Nach der Rechtsprechung des BFH sind besondere Ausbildungskosten alle über die Lebensführung hinausgehenden ausbildungsbedingten Mehraufwendungen. Dies ergibt sich aus dem Zusammenwirken von Satz 2 und 3 des § 32 Abs. 4 EStG sowie dem damit	26

verfolgten Zweck.

Wird ein Kind für einen Beruf ausgebildet, so fallen in der Ausbildungszeit neben den Kosten für die Lebensführung solche für ausbildungsbedingten Mehrbedarf an. Da der Jahresgrenzbetrag die Maßgröße dafür ist, ob die Entlastung der Eltern durch Kindergeld bzw. einen Kinderfreibetrag wegen existenznotwendiger Lebensführungskosten des Kindes erforderlich ist und weil in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG Mittel des Kindes auch insoweit erfasst werden, als sie für die Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, erfolgt durch § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG eine Bereinigung um ausbildungsbedingte Mehraufwendungen, die das Kind getragen hat. Denn in dieser Höhe stehen Mittel für die Lebensführung nicht mehr zur Verfügung. Dementsprechend sind in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht lediglich Aufwendungen für einen außerordentlichen, über das Übliche hinausgehenden Bedarf abzuziehen, etwa bei überlangen Fahrtstrecken, bei aus dem Rahmen fallenden Materialkosten oder bei typischerweise nicht anfallenden Studiengebühren. Vielmehr dient die Vorschrift zur Abgrenzung aller ausbildungsbedingten Mehraufwendungen von den Lebensführungskosten. 27

Diese Abgrenzung kann in der Weise erfolgen, wie dies im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses zwischen den Kosten der Lebensführung und den durch den Beruf veranlassten Kosten (Werbungskosten) geschieht. Demgemäß sind beispielsweise angefallene Studiengebühren, Fahrtkosten für die Fahrt zwischen Wohnung und Ausbildungsplatz, Aufwendungen für Arbeitsmittel usw. im Rahmen des § 32 Abs. 4 EStG außer Ansatz zu lassen. Aus Gründen der Gleichbehandlung und zur leichteren Handhabung sind dabei die den Abzug der jeweiligen Aufwendung betreffenden steuerlichen Vorschriften nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach zu beachten, so dass beispielsweise bei Fahrtkosten auch die Bestimmung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG anzuwenden ist (BFH vom 14.11.2000 VI R 62/97, BFHE 193, 444 BStBl II 2001, 491 und 15.07.2010 III R 70/08, BFH/NV 2010, 2253). 28

c. Mit Urteil vom 10.04.2008 (VI R 66/05, BFHE 221, 35 BStBl II 2008, 825) hat der VI. Senat des BFH entscheiden, dass in dem Fall, in dem ein vollbeschäftigter Arbeitnehmer parallel eine vierjährige und damit vorübergehende berufliche Bildungsmaßnahme durchführt, der Veranstaltungsort der Bildungsmaßnahme im Allgemeinen nicht zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG führt. Die Fahrtkosten des Arbeitnehmers zu der Bildungseinrichtung seien deshalb nicht mit der Entfernungspauschale, sondern in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen. Hintergrund sei, dass ein solcher Arbeitnehmer typischerweise nicht die Möglichkeiten habe, seine Wegekosten gering zu halten, so dass die Rechtfertigung für eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Wegekosten im Sinne einer Pauschale nicht gegeben sei. 29

Einzelne Finanzgerichte haben dieser Entscheidung lediglich einen Ausnahmecharakter zugewillt für den Fall, in dem ein Arbeitnehmer "nebenberuflich" in untergeordneter Art und Weise eine Bildungsmaßnahme durchführt (FG Nürnberg vom 11.11.2010 7 K 1081/2009, juris, NZB eingelegt: BFH: III B 6/11; FG Münster vom 11.03.2011 14 K 4171/09 Kg, juris) 30

d. Nach der Rechtsprechung des BFH sind Kosten für ein Studium grundsätzlich als Werbungskosten anzusehen. Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 EStG greift danach nicht in dem Fall, in dem einem Hochschulstudium bereits eine abgeschlossene Ausbildung vorangegangen ist (BFH vom 18.06.2009 VI R 14/07; BFHE 225, 393 BStBl II 2010, 816). 31

e. In Anwendung dieser Grundsätze geht der Senat im vorliegenden Fall davon aus, dass im Hinblick auf den Sohn der Klägerin für die Fahrten zwischen Wohnung und Fachhochschule lediglich Fahrtkosten im Sinne der Entfernungspauschale des § 9 Abs. 1. S. 3 Nr. 4 EStG in 32

Ansatz zu bringen sind. Nach den insoweit hinsichtlich der Berechnungsgrundlagen unstreitigen Berechnungen der Beklagten überschreiten die Einkünfte des Sohnes damit für Streitzeitraum den maßgeblichen Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 S. 2 EStG, so dass kein Anspruch auf Kindergeld besteht.

Die von dem Sohn der Klägerin im Zusammenhang mit dem Besuch der Fachhochschule entstandenen Kosten sind in Entsprechung der dargestellten BFH-Rechtsprechung als Werbungskosten zu qualifizieren und dem Grunde nach abziehbar, da der Sohn vor Beginn des Studiums bereits eine Berufsausbildung abgeschlossen hat. Die in diesem Zusammenhang entstehenden Kosten sind nach den Grundsätzen des § 9 EStG zu berücksichtigen. 33

Der Senat hat intensiv erwogen, ob vor dem Hintergrund des Urteils des VI. Senats vom 10.04.2008 (VI R 66/05, BFHE 221, 35 BStBl II 2008, 825), hinsichtlich der angefallenen Fahrtkosten eine Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten vorzunehmen ist. Der Senat kommt jedoch zu dem Ergebnis, dass lediglich die Kosten im Rahmen der Entfernungspauschale zu berücksichtigen sind. 34

Der Senat hat bereits insoweit Zweifel, ob es sich bei dem Studium um eine "nicht auf Dauer angelegte Tätigkeit" handelt. Die Entscheidung des VI. Senats stellt insoweit entscheidend darauf ab, dass bereits die zeitliche Begrenzung einer Ausbildungsmaßnahme dazu führe, dass keine auf Dauer angelegte Tätigkeit vorliege. Dem kann der Senat aber im Hinblick auf ein auf 7 Semester angelegtes Studium nicht folgen, da allein die Dauer des Studiums bei wertender Betrachtung nicht mehr als bloß vorübergehend anzusehen ist. Wäre dem so, müssten mit der gleichen Erwägung sämtliche Fahrtkosten, die im Zusammenhang mit befristeten Arbeitsverhältnissen entstehen, ebenfalls in voller Höhe und nicht nur in Höhe der Entfernungspauschale zu berücksichtigen sein. 35

Entscheidend ist aber die Erwägung, dass der BFH in gefestigter Rechtsprechung davon ausgeht, dass ein Arbeitnehmer, der mehrere regelmäßige Arbeitsstätten hat, die damit im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten lediglich im Rahmen der Entfernungspauschale ansetzen kann. Soweit aus der Entscheidung des VI. Senats des BFH vom 10.04.2008 (VI R 66/05, BFHE 221, 35 BStBl II 2008, 825) folgt, dass derjenige, der neben seiner beruflichen Tätigkeit einer Ausbildung nachgeht, anders zu behandeln ist, auch wenn er die Ausbildungsstätte regelmäßig und nicht nur vorübergehend aufsucht, begründet dies eine Ungleichbehandlung, für die der Senat keine Rechtfertigung erkennen kann (ebenfalls zu dieser Problematik: Bergkemper in jurisPR-SteuerR 28/2008 Anm. 1). 36

Der Senat verkennt nicht, dass die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Entfernungspauschale – nämlich die Möglichkeit eines Arbeitnehmers die Kosten für die Anfahrt zu seiner regelmäßigen Arbeitsstätte z. B. durch Fahrgemeinschaften oder einen Umzug zu mindern – im hier zu entscheidenden Fall für die Anerkennung der vollen Fahrtkosten spricht, da der Sohn der Klägerin nicht näher an die Fachhochschule ziehen kann, ohne sich zugleich von seinem Arbeitsplatz weiter zu entfernen. Allerdings müsste dann auch in den Fällen, in denen ein Arbeitnehmer mehrere regelmäßige Arbeitsstätten hat, davon ausgegangen werden, dass die Beschränkung auf die Entfernungspauschale nur im Hinblick auf eine der Arbeitsstätten gerechtfertigt wäre und die Fahrtkosten zu der anderen Arbeitsstätte in voller Höhe zu berücksichtigen wäre, da auch in diesem Fall der Arbeitnehmer nur in Bezug auf eine Arbeitsstätte tatsächlich die Möglichkeit hat, die anfallenden Kosten z. B. durch einen Umzug dauerhaft zu mindern. 37

Insoweit sieht der Senat einen Widerspruch in der Entscheidung des VI. Senates zu den Entscheidungen in Bezug auf mehrere Arbeitsstätten. Daher geht der Senat aus Gründen der Gleichbehandlung davon aus, dass die Rechtsprechung zu den Arbeitnehmern mit mehreren Arbeitsstätten auch auf den hier zu entscheidenden Fall zu übertragen ist und somit eine Berücksichtigung der Fahrtkosten zur Fachhochschule nur in Höhe der Entfernungspauschale möglich ist.

2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 39

3. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 40