
Datum: 05.05.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 2753/07 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:0505.9K2753.07E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darum, ob in den Streitjahren 2001 bis 2004 Aufwendungen für Reisen ins Ausland als Betriebsausgaben sowie die hierin zum Teil enthaltenen und zum Teil darüber hinausgehenden Aufwendungen für die Begleitung des Klägers durch seine Ehefrau auf verschiedenen Reisen als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind.

2

In den Streitjahren wurden der Kläger und seine Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Eheleute haben ... gemeinsame Kinder (geboren ...). Der Kläger ist als Lehrer ... tätig und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG. Darüber hinaus erzielt er Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG, und zwar aus anderweitigen unterrichtenden Tätigkeiten sowie als Autor zahlreicher Lehr- und Arbeitsbücher ... (*..., Aufzählung der Lehr- und Arbeitsbücher*).

3

Der Kläger ist schwerbehindert. Er leidet an einer von ihm näher bezeichneten Erkrankung (siehe zum Krankheitsbild die Anlage zum Schriftsatz vom 9.4.2010, Bl. 165 ff. GA). In seinem Schwerbehindertenausweis ist ein Grad der Behinderung von 90 % ausgewiesen. Außerdem sind das Merkzeichen "G" (Erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr i.S.v. § 146 Abs. 1 SGB IX, § 3 Abs. 2 Nr. 2 SchwbAwV) sowie das Merkzeichen "B" mit dem Vermerk "Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen" (vgl. § 146 Abs. 2 SGB IX, § 3 Abs. 2 Nr. 1 SchwbAwV) eingetragen.

4

Nach dem Vorbringen des Klägers fährt er jedes Jahr mit seiner Ehefrau in den Sommerferien für 2-3 Wochen ins Ausland, um sich dort ausschließlich mit der Überarbeitung der von ihm verfassten Lehrbücher zu befassen. In den Streitjahren seien er und seine Ehefrau 2001 und 2002 in ein angemietetes Haus in A sowie 2003 und 2004 in das von seiner Ehefrau erworbene Ferienhaus in B gefahren. Er reise außerdem noch mit der gesamten Familie (also auch mit den Kindern) ins Ausland, und zwar in der Regel in den Oster- und Herbstferien. Auch bei diesen Aufenthalten befasse er sich teilweise mit der Überarbeitung der Lehrbücher. Seine Ehefrau müsse ihn bei sämtlichen Auslandsaufenthalten begleiten, da er aufgrund seiner Schwerbehinderung auf eine Begleitperson angewiesen sei.

Der Kläger hat die folgende Aufstellung über die Auslandsaufenthalte in den Streitjahren eingereicht:

2001

- (15 Tage) A - Arbeitsaufenthalt -

- (8 Tage) C

- (5 Tage) D

2002

- (15 Tage) A - Arbeitsaufenthalt -

- (8 Tage) B

- (6 Tage) B

- (8 Tage) C

2003

- (9 Tage) B

- (15 Tage) B - Arbeitsaufenthalt -

- (6 Tage) B

2004

- (9 Tage) B

- (20 Tage) B - Arbeitsaufenthalt -

- (11 Tage) B

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte der Kläger die Aufwendungen für die Auslandsaufenthalte, die oben als Arbeitsaufenthalte bezeichnet sind, als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend. Bezüglich seiner schriftstellerischen Tätigkeit erklärte er folgende Einkünfte:

a. <u>2001 2002 2003 2004</u>	
- Einnahmen (Lehrbücher)	26
- Betriebsausgaben	27
(insb. Fahrtkosten und Verpflegungs-	28
mehraufwand wgn. Besprechungen	29
und Literaturrecherche)	30
- Betriebsausgaben Auslandsaufenthalte	31
	32
Die geltend gemachten Betriebsausgaben für die Auslandsaufenthalte schlüsselte der Kläger wie folgt auf:	33
a. <u>2001 2002 2003 2004</u>	34
- Mietkosten A inkl. Nebenkosten	35
- Nebenkosten Ferienhaus B	36
- Fahrtkosten	37
(für 2001 und 2002 inkl. Verpflegungs-	38
Mehraufwand)	39
- Verpflegungsmehraufwand Kläger	40
- Verpflegungsmehraufwand Ehefrau	41
- Summe	42
In den gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheiden 2001 bis 2004 vom 13.10.2005, vom 23.11.2005, vom 9.12.2005 und vom 2.10.2006 erkannte der Beklagte die Aufwendungen für die Auslandsaufenthalte nicht als Betriebsausgaben an. Gegen die vorgenannten Bescheide legte der Kläger jeweils Einspruch ein und machte weiterhin den Betriebsausgabenabzug geltend. Hierzu berief er sich auf ein Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.12.2002 (11 K 335/02, EFG 2003, 597), in dem für einen gleichgelagerten Fall entsprechende Aufwendungen zum Abzug zugelassen worden seien. Die von ihm seit ... verfassten Lehrbücher müssten in Abständen von einem bzw. zwei Jahren überarbeitet werden. Für ... Lehrbücher (zT inkl. Lösungen und CD) erfordere dies ein hochkonzentriertes Arbeiten. Da das im Schulalltag nicht möglich sei, sondern einen längeren Zeitraum ohne jede andere Verpflichtung erfordere, erledige er die Überarbeitungen seit jeher in den Schulferien. Weil die außerdem erforderliche ruhige Atmosphäre zu Hause nicht gewährleistet sei, fahre er zur Überarbeitung einmal jährlich ins Ausland. Da er an einer ... leide, sei er mit der Wahl südlicher Ziele dem Rat seines Arztes gefolgt, der ihm trockene Länder vorgeschlagen habe. Die Begleitung durch seine Ehefrau sei notwendig gewesen, da er aufgrund seiner Schwerbehinderung auf ihre Hilfe angewiesen sei. Hierzu verwies er auf den Vermerk "B" in seinem Schwerbehindertenausweis. Außerdem sei sie schon immer	43

unterstützend an der Erstellung und Überarbeitung der Lehrbücher beteiligt gewesen. Obwohl er auch bei den anderen Auslandsaufenthalten teilweise an der Überarbeitung der Lehrbücher gearbeitet habe, beschränke er sich für den Betriebsausgabenabzug auf diejenigen Aufenthalte, bei denen er sich während der gesamten Zeit mit der Überarbeitung befasst habe. Auch mache er zur Vereinfachung für die Aufenthalte in B für das Ferienhaus keine anteilige AfA etc. geltend.

Zum Ablauf der Auslandsaufenthalte trug der Kläger vor, die An- und Abfahrten seien immer mit dem Auto durchgeführt worden, um die notwendigen Unterlagen wie Notebook, Drucker, Literatur, Manuskripte und Büromaterialien transportieren zu können. Bei den Aufenthalten in A sei direkt vor Ort eine Unterkunft gebucht worden, und zwar ein freistehendes Haus, um genügend Platz für die Nutzung eines Raumes als Arbeitszimmer zu haben. Ab 2003 werde das von der Ehefrau in B erworbene Ferienhaus genutzt. Dort bestehe ein eingerichteter Arbeitsplatz (Schreibtisch, Komfortanschluss Telefon ISDN, Drucker, Scanner, Kopierer, Faxanschluss, Büroeinrichtung, Büroartikel). Bei den 14-tägigen Aufenthalten in den Sommerferien arbeite er bis auf den An- und Abreisetag (2 Tage) pro Tag morgens ca. 4 Stunden und nachmittags ca. 6 Stunden am Schreibtisch. Besichtigungen und Autotouren würden nicht vorgenommen, da ihm der Ausblick zur Erholung und Abschaltung in den Ruhepausen genüge. Am Wochenende verringere sich die Arbeitszeit auf ca. 5 bis 6 Stunden.

Während des Einspruchsverfahrens änderte das FA aufgrund von Sachverhalten, die nicht mit dem vorliegenden Klageverfahren im Zusammenhang stehen, die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 durch Bescheide vom 23.2.2006.

Mit Einspruchsentscheidung vom 31.5.2007 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück. Die Aufwendungen für die Auslandsaufenthalte seien keine Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG, sondern Aufwendungen für die private Lebensführung nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG. Es sei kein unmittelbarer betrieblicher Anlass für die Auslandsaufenthalte ersichtlich. Warum eine ungestörte Arbeit nur außerhalb der häuslichen Umgebung möglich gewesen sein sollte, sei nicht zu erkennen. Soweit gesundheitliche Gründe für die Wahl der südlichen Ziele geltend gemacht würden, seien diese privater Natur.

Hiergegen richtet sich der Kläger mit seiner Klage. Sein Vorbringen entspricht im Wesentlichen dem Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. Ergänzend weist er darauf hin, dass für den Betriebsausgabenabzug die tatsächliche Veranlassung durch die betriebliche Tätigkeit genüge. Auf Notwendigkeit, Üblichkeit und Zweckmäßigkeit der betrieblich veranlassten Aufwendungen komme es dagegen nicht an. Für sein Vorbringen zum Umfang seiner betrieblichen Tätigkeit bei den Auslandsaufenthalten hat der Kläger ausdrücklich Beweis angetreten durch Vernehmung seiner Ehefrau als Zeugin. In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger noch einmal geschildert, dass er bei der Wahl südlicher Aufenthaltsorte dem Rat seines Arztes gefolgt sei, der ihm aufgrund seiner Krankheit trockene und warme Länder vorgeschlagen habe. Ein Aufenthalt an solchen Orten sei für die konzentrierte Tätigkeit bei der Überarbeitung der Lehrbücher förderlich. Zum Nachweis dieser Tatsache hat er eine Frist zur Vorlage eines ärztlichen Gutachtens beantragt. Auf Nachfrage hat er des Weiteren geschildert, der Rat seines Arztes habe sich allerdings nicht nur auf die Überarbeitung der Lehrbücher bezogen. Angesichts seiner Krankheit sei es generell für ihn zweckmäßig, sich in südlichen Ländern aufzuhalten. Aus diesem Grund verbringe er auch die Familienurlaube seit einiger Zeit nicht mehr in wie vorher zum Teil in C, sondern nur noch in A bzw. im Wesentlichen in dem inzwischen von seiner Ehefrau erworbenen Ferienhaus in B.

Im Laufe des Klageverfahrens hat der Kläger zunächst hilfsweise, dann kumulativ geltend gemacht, zumindest seien die Aufwendungen für die Begleitung durch seine Ehefrau als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wobei hier sämtliche Auslandsaufenthalte zu erfassen seien. Hierzu stützt er sich auf das BFH-Urteil vom 4.7.2002 (III R 58/98, BStBl II 2002, 1527). Danach könnten bei behinderten Personen, die einer ständigen Begleitung bedürften, die auf einer Urlaubsreise anfallenden Mehraufwendungen für eine solche Begleitperson (Fahrtkosten, Unterkunft, Verpflegung) bis zu einem Betrag von 767 EUR als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden. Die Notwendigkeit ständiger Begleitung sei für ihn aufgrund des in seinem Schwerbehindertenausweis eingetragenen Merkmals "B" nachgewiesen. Die Begleitung durch seine Ehefrau habe auch mindestens Aufwendungen in der vorgenannten Höhe verursacht. Hierzu hat der Kläger eine Aufstellung mit den insoweit geltend gemachten Kosten für die verschiedenen Auslandsaufenthalte sowie Belege hierzu eingereicht (Bl. 105 ff. GA).

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger hinsichtlich seiner Krankheit näher erläutert, es sei nicht so, dass er ständig die Hilfe anderer Personen benötige. Vielmehr bestehe die ständige Gefahr eines Anfalls. Diese seien zwar einerseits selten, andererseits sei jederzeit mit ihnen zu rechnen. Ohne eine Begleitperson sei er dann hilflos, so dass er während länger dauernder Abwesenheitszeiten und insbesondere bei seinen Auslandsaufenthalten immer eine Person mitnehmen müsse. Im Nahbereich an seinem Wohnort und während seiner Arbeit an der Berufsschule benötige er keine Begleitung, da sich die Anfälle in aller Regel kurz vorher ankündigten und er sich dann darauf einstellen könne. Der Kläger hat auch in der mündlichen Verhandlung aber noch einmal betont, dass seiner Auffassung nach seine Begleitbedürftigkeit bereits hinreichend durch die Eintragungen in seinem Schwerbehindertenausweis nachgewiesen sei. 49

Der Kläger beantragt, 50

die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 vom 23.2.2006, vom 9.12.2005 und vom 2.10.2006, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.5.2007, dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben i.H.v. ... DM (2001), ... EUR (2002), ... EUR (2003) und ... EUR (2004) sowie weiterer außergewöhnlicher Belastungen i.H.v. ... DM im Jahr 2001 und i.H.v. jeweils ... EUR in den Jahren 2002 bis 2004 festgesetzt wird, 51

hilfsweise, 52

die Revision zuzulassen. 53

Das FA beantragt, 54

die Klage abzuweisen. 55

Das FA verweist auf die Einspruchsentscheidung und macht ergänzend geltend, es handle sich um gemischte Aufwendungen, für die das Aufteilungs- und Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG eingreife. Daran ändere der Beschluss des Großen Senats vom 21.9.2009 (GrS 1/06) nichts, da auch danach die betriebliche Veranlassung einer Reise zu belegen sei. Die vorliegend bestehenden Zweifel, ob das auslösende Moment der Urlaubs- und Erholungsaspekt oder die betriebliche Tätigkeit sei, gingen daher zu Lasten des Klägers. Außerdem stünden etwa betrieblich veranlasste Zeitanteile vorliegend nicht fest. Bezüglich des Hilfsantrags des Klägers macht das FA geltend, in der von diesem angeführten BFH-Entscheidung sei es um eine fremde Begleitperson gegangen. In einem weiteren Urteil vom 56

26.1.2006 (III R 22/04, BFH/NV 2006, 1265) habe der BFH jedoch entschieden, dass die Kosten für einen üblichen Familienurlaub bereits durch den Grundfreibetrag abgegolten seien. Die Kosten einer zur Familie gehörenden Begleitperson seien daher dann nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wenn die Begleitperson üblicherweise auch bei Nichtbestehen einer Behinderung an der Urlaubsfahrt teilnehmen würde. Hiervon sei für die Ehefrau des Klägers auszugehen. In der mündlichen Verhandlung hat das FA Prüfberechnungen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass in den Jahren 2001 und 2002 eine Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen keine Auswirkungen hätte, da diese die nach § 33 Abs. 1 i.V.m Abs. 3 EStG nicht zu berücksichtigende zumutbare Belastung nicht übersteigen würden.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

I. Die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für die Auslandsaufenthalte sind nicht als Betriebsausgaben bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit abzuziehen.

1. Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen mit der betrieblichen Tätigkeit objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.9.2009 GrS 1/06, DStR 2010, 101, unter C.III.1.). Ob und inwieweit Aufwendungen für eine Reise in einem solchen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Reise oder verschiedene Teile einer Reise unternimmt. Diese bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Reisekosten zu tragen. Hierbei sind die Gründe des Steuerpflichtigen für eine bestimmte Reise anhand der gesamten Umstände des Einzelfalls zu ermitteln (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in DStR 2010, 101, unter C.III.2.)

Nach der geänderten Rechtsprechung des BFH können die Aufwendungen für eine Reise auch aufzuteilen sein, wenn diese abgrenzbare betrieblich und privat veranlasste Reisetile umfasst, die jeweils nicht von völlig untergeordneter Bedeutung sind. Die Regelung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG enthält nach dieser geänderten Rechtsprechung - anders als bisher angenommen - kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot und steht einer solchen Aufteilung daher nicht entgegen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in DStR 2010, 101, unter C.III.2.c und d, 3. sowie 4.e; BFH-Urteil vom 21.4.2010 VI R 66/04, BFH/NV 2010, 1347; BFH-Urteil vom 21.4.2010 VI R 5/07, BFH/NV 2010, 1349). Greifen allerdings die - für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden - betrieblichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z.B. bei einer betrieblich/privaten Doppelmotivation für eine Reise) so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen auch weiterhin nicht in Betracht (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in DStR 2010, 101, unter C.III.4.c; BFH-Beschluss vom 5.2.2010 IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880).

2. Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die in Rede stehenden Reiseaufwendungen mangels hinreichender betrieblicher Veranlassung keine Betriebsausgaben.

Nach dem Vorbringen des Klägers hat er die in Rede stehenden Aufenthalte in A und B ausschließlich damit verbracht, die von ihm verfassten Lehrbücher zu überarbeiten. Für den

von ihm geschilderten Umfang und die näheren Umstände der vorgenannten Tätigkeit hat er ausdrücklich Beweis angetreten durch die Vernehmung seiner Ehefrau als Zeugin. Der Senat hat von einer Vernehmung der Ehefrau abgesehen. Auch wenn das Vorbringen des Klägers zu seinen Gunsten als wahr unterstellt wird, liegt keine hinreichende betriebliche Veranlassung der Aufwendungen vor.

64
Zwar werden die Art und der Umfang der Tätigkeit des Steuerpflichtigen während einer Reise im Regelfall entscheidend für die Beurteilung sein, ob der Steuerpflichtige die Reise aus betrieblichen oder privaten Gründen unternommen hat. Werden während der Reise jedenfalls im Umfang der üblichen Arbeitszeit betriebliche Tätigkeiten ausgeübt (z.B. die Teilnahme an einer Fortbildung, das Halten von Vorträgen etc.), wird im Regelfall davon auszugehen sein, dass der Steuerpflichtige die Reise aus betrieblichen Gründen unternommen hat. Geht der Steuerpflichtige während einer Reise dagegen ausschließlich Freizeittätigkeiten nach, liegt eine Reise aus privaten Gründen vor.

65
Der Streitfall ist jedoch anders gelagert. Wird unterstellt, dass der Kläger die Aufenthalte in der von ihm geschilderten Art und Weise mit der Überarbeitung der Lehrbücher, also mit einer betrieblichen Tätigkeit verbracht hat, ist zwar anzunehmen, dass ein Motiv für die Reisen war, dort die vorgenannten Arbeiten vorzunehmen. Jedoch ist der Senat davon überzeugt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass der Kläger die Reisen zumindest gleichrangig auch aus privaten Motiven unternommen hat. Der Senat geht davon aus, dass im Streitfall für die Wahl gerade der in Rede stehenden weit entfernten Orte in A und B in mehr als nur unbedeutendem Umfang eine Überlegung des Klägers etwa der Art von Bedeutung war, dass er es als "angenehmer" empfand, sich dort aufzuhalten als zu Hause an seinem Wohnort.

66
Dies folgert der Senat insbesondere aus folgenden Umständen: Die Aufenthalte fanden in weit entfernten Orten im europäischen Ausland statt, die offenbar zu den dortigen Touristen- bzw. Urlaubsregionen gehörten und in denen der Kläger auch seine Familienurlaube verbrachte. Die Reisen zu diesen Orten waren mit einem erheblichen Aufwand insbesondere an Miet- und Fahrtkosten verbunden. Demgegenüber ist nicht erkennbar, dass die in Rede stehenden Arbeiten nicht in gleicher oder zumindest nahezu vergleichbarer Weise am Wohnort des Klägers (etwa in seinem häuslichen Arbeitszimmer) oder jedenfalls in räumlicher Nähe hierzu hätten erledigt werden können. Angesichts dessen erscheint es dem Senat nicht plausibel, dass für die Entscheidung, für die Überarbeitungen der Lehrbücher gerade die in Rede stehenden Orte in A und B auszuwählen, ausschließlich funktionale Überlegungen eine Rolle gespielt haben. Vielmehr geht er davon aus, dass eine "gemischte" Motivlage der o.g. Art vorlag.

67
Zwar bringt der Kläger vor, zu Hause habe er nicht die erforderliche Ruhe und Konzentration für die in Rede stehenden Überarbeitungen gehabt. Dort bearbeite er zwar die ebenfalls anfallenden kleineren Änderungen oder Anpassungen oder nehme vorbereitende Recherchen vor. Für die ein- oder zweijährlich anfallenden Überarbeitungen der Lehrbücher "an einem Stück" sei die häusliche Umgebung dagegen nicht geeignet. Auch wenn man hiervon ausgeht, führt dies nach Auffassung des Senats für den Streitfall nicht zu einer anderen Beurteilung. Weicht ein Steuerpflichtiger etwa aufgrund fehlender Ruhe zur Verrichtung seiner Arbeiten von seinem häuslichen Arbeitszimmer auf andere Räumlichkeiten aus, kann dies zwar durchaus betriebliche Gründe haben. Im Streitfall wäre hierfür jedoch auch die vorübergehende Anmietung einer geeigneten Räumlichkeit in örtlicher Nähe zum Wohnort des Klägers als nahe liegende Alternative in Betracht gekommen. Die Entscheidung des Klägers, stattdessen unter Inkaufnahme erheblichen Aufwands auf die weit entfernten Orte in A und B auszuweichen, ohne dass hieraus folgende (funktionale) Vorteile zu

erkennen sind, ist nach Auffassung des Senats unter den Umständen des Streitfalls nur dadurch plausibel zu erklären, dass hierfür in gleicher Weise die o.g. privaten Gründe ausschlaggebend waren.

Des Weiteren bringt der Kläger vor, er sei bei der Wahl südlicher Aufenthaltsorte dem Rat seines Arztes gefolgt, der ihm aufgrund seiner Krankheit trockene und warme Länder vorgeschlagen habe. Ein Aufenthalt an solchen Orten sei für die konzentrierte Tätigkeit bei der Überarbeitung der Lehrbücher förderlich. Auch dies vermag nach Auffassung des Senats nicht zu einer anderen Beurteilung zu führen. Der Kläger hat nämlich auf Nachfrage außerdem geschildert, dass es angesichts seiner Krankheit generell für ihn zweckmäßig ist, sich in südlichen Ländern aufzuhalten. Aus diesem Grund verbringe er auch die Familienurlaube seit einiger Zeit nicht mehr wie vorher zum Teil auch in C, sondern nur noch in A bzw. im Wesentlichen in dem inzwischen von seiner Ehefrau erworbenen Ferienhaus in B. Angesichts dessen geht der Senat davon aus, dass die in Rede stehenden Reisen ebenso wie auch die sonstigen Aufenthalte des Klägers in A und B allgemein für seinen Gesundheitszustand förderlich waren. Aus dem Vorbringen des Klägers ist nicht hinreichend substantiiert ersichtlich, inwiefern die allgemeinen gesundheitlichen Vorteile in einem hinreichenden Zusammenhang gerade mit den dort von ihm ausgeübten Tätigkeiten standen. Aus diesem Grund musste dem Kläger auch nicht die von ihm beantragte Frist zur Vorlage eines ärztlichen Gutachtens zum Beweis seines o.g. Vorbringens gewährt werden. 68

Der Senat verkennt nicht, dass es für den Abzug von Betriebsausgaben i.S.v. § 4 Abs. 4 EStG im Grundsatz ohne Bedeutung ist, ob die Aufwendungen notwendig, üblich oder zweckmäßig waren (vgl. etwa BFH-Urteil vom 4.3.1986 VIII R 188/84, BStBl II 1986, 373, unter II.1., m.w.N.). Etwas anderes gilt nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 EStG, insbesondere des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG. Dies setzt allerdings voraus, dass die Aufwendungen tatsächlich betrieblich veranlasst waren, also überhaupt Betriebsausgaben sind. Bei der Beurteilung der betrieblichen Veranlassung ist es demgegenüber nicht ausgeschlossen, aus einer fehlenden Notwendigkeit, Üblichkeit oder Zweckmäßigkeit unter Umständen Rückschlüsse darauf zu ziehen, dass die Aufwendungen auch aus außerbetrieblichen Erwägungen getätigt wurden (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 1986, 373, unter II.1.; BFH-Urteil vom 28.10.1976 IV R 35/76, BStBl II 1977, 238, unter 1.b, BFH-Urteil vom 11.10.1973 VIII R 187/71, BStBl II 1974, 200). Um einen solchen Fall handelt es sich vorliegend. Angesichts der oben geschilderten Umstände des Streitfalls kann unter anderem auch die fehlende (funktionale) Notwendigkeit der Reisen als Indiz dafür einbezogen werden, dass die Wahl gerade dieser weit entfernten Orte in mehr als nur unbedeutendem Umfang von den privaten Interessen und Neigungen des Klägers beeinflusst war. 69

Da es im Streitfall nicht um unterschiedliche Gründe für objektiv zeitlich oder anderweitig abgrenzbare Reisetile geht, sondern um eine betriebliche und private Doppelmotivation für die gesamten Reisen, ist auch nach der geänderten Rechtsprechung des BFH keine Aufteilung der Aufwendungen möglich. 70

II. Die Aufwendungen für die Begleitung durch die Ehefrau des Klägers auf den verschiedenen in den Streitjahren unternommenen Reisen sind nicht als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 Abs. 1 EStG abziehbar. Auswirkungen würden sich nach den vom FA vorgelegten Prüfberechnungen allerdings ohnehin lediglich für die Jahre 2003 und 2004 ergeben. 71

1. Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands, sind diese Aufwendungen nach § 33 72

Abs. 1 EStG in dem dort näher bestimmten Umfang als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. Aufwendungen erwachsen einem Steuerpflichtigen nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit dem Grunde nach) und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (Zwangsläufigkeit der Höhe nach). Nach der Rechtsprechung des BFH sind krankheitsbedingte Maßnahmen und die dadurch veranlassten Aufwendungen stets aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, soweit sie entweder der Heilung dienen oder den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen. Abziehbar sind derartige Aufwendungen jedoch nur, soweit es sich um unmittelbare Krankheitskosten handelt und nicht um Aufwendungen, die nur gelegentlich oder als Folge einer Krankheit entstehen (vgl. etwa Blümich, § 33 EStG Rz 157 ff. m.N. aus der Rechtsprechung des BFH).

Als solche unmittelbaren Krankheitskosten hat der BFH auch Aufwendungen angesehen, die einem Steuerpflichtigen dadurch entstehen, dass er während einer Urlaubsreise infolge seiner schweren Behinderung auf ständige Begleitung angewiesen ist. Wie sonstige Kosten einer Heilbehandlung bzw. von Maßnahmen zur Linderung von krankheitsbedingten Beschwerden beruhten derartige Aufwendungen darauf, dass der Steuerpflichtige aus tatsächlichen Gründen gezwungen sei, wegen seiner gesundheitlichen Beeinträchtigung auch im Urlaub ständig fremde Hilfe in Anspruch zu nehmen. Entscheidend für die Beurteilung als unmittelbare Krankheitskosten sei die Ursache der Aufwendungen, nämlich die Behinderung. Der Anlass für die Entstehung der Kosten - die Urlaubsreisen - sei in Bezug auf die Zwangsläufigkeit dem Grunde nach unerheblich. Aufwendungen der vorgenannten Art seien auch nicht durch den Pauschbetrag für Körperbehinderte nach § 33b Abs. 3 EStG abgegolten. Als angemessen und damit der Höhe nach zwangsläufig hat der BFH hierbei Aufwendungen von bis zu 1.500 DM (= 767 EUR) je Kalenderjahr angesehen (BFH-Urteil vom 4.7.2002 III R 58/98, BStBl II 2002, 765). 73

Das BFH-Urteil in BStBl II 2002, 765 betraf allerdings Aufwendungen für die Begleitung durch eine fremde Begleitperson (s. dort unter I., erster Absatz). In einem weiteren Fall hatte der BFH über Kosten zu entscheiden, die den Eltern zweier behinderter Kinder für den mit diesen unternommenen Urlaub entstanden waren. In Abgrenzung zur vorgenannten Entscheidung hat der BFH einen Abzug der streitigen Aufwendungen (dort Kosten für den Campingplatz) als außergewöhnliche Belastungen nicht für möglich gehalten. Es habe sich - von den besonderen Erschwernissen infolge der Behinderung der Söhne abgesehen - um einen üblichen Familienurlaub gehandelt und nicht um Reisen, die - wie etwa der Aufenthalt in einer Therapieeinrichtung - in besonderer Weise auf die behinderten Kinder zugeschnitten gewesen seien. Bei den streitigen Aufwendungen habe es sich auch nicht um behinderungsbedingte Mehraufwendungen gehandelt. Die Aufwendungen wären bei einem vergleichbaren Urlaub mit nicht behinderten Kindern in derselben Höhe angefallen (BFH-Urteil vom 26.1.2006 III R 22/04, BFH/NV 2006, 1265). Mit dieser Begründung hat auch das FG Mecklenburg-Vorpommern (Urteil vom 27.2.2008 3 K 160/07, juris) die Aufwendungen, die dadurch entstanden sind, dass ein Ehemann seine schwerbehinderte Ehefrau bei Kurzreisen bzw. Kurzurlauben begleitet hat, nicht als außergewöhnliche Belastungen angesehen. 74

2. Ausgehend hiervon sind die im Streitfall in Rede stehenden Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. 75

a) Auch im vorliegenden Fall handelte es sich nicht um in besonderer Weise auf die Bedürfnisse des schwerbehinderten Klägers zugeschnittene Reisen, sondern um übliche 76

Familienurlaube bzw. Aufenthalte zur Überarbeitung der Lehrbücher. Dies sieht der Senat jedoch nicht als entscheidend an. Gerade auch bei üblichen Familienurlaube sollen nach der Entscheidung des BFH in BStBl II 2002, 765 die Kosten einer Begleitperson als außergewöhnliche Aufwendungen abziehbar sein können. Entscheidend ist nach Auffassung des Senats vielmehr, ob es sich bei den geltend gemachten Kosten um behinderungsbedingte Mehraufwendungen handelt, also um solche Aufwendungen, die nicht in gleicher Weise auch dann angefallen wären, wenn der Steuerpflichtige nicht schwerbehindert wäre. Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall. Bei einer fremden Begleitperson wird es sich im Regelfall um behinderungsbedingte Mehraufwendungen handeln, da bei diesen Personen anzunehmen ist, dass sie ohne die Behinderung nicht mit in den Urlaub gefahren wären bzw. der Steuerpflichtige ihnen dann jedenfalls nicht die Reisekosten finanziert und ggf. ein Entgelt gezahlt hätte. Im Streitfall macht der Kläger jedoch die Aufwendungen für die Begleitung durch seine Ehefrau geltend. Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Kläger und seine Ehefrau die in Rede stehenden Reisen nicht auch dann in gleicher Weise gemeinsam unternommen hätten, wenn der Kläger nicht schwerbehindert wäre. Dies gilt sowohl für die Familienurlaube (zum Teil zusammen mit den Kindern) als auch für die Aufenthalte zur Überarbeitung der Lehrbücher. Zu den letztgenannten Reisen ist insoweit auch das Vorbringen des Klägers zu berücksichtigen, dass seine Ehefrau ihn schon immer bei der Erstellung und Überarbeitung der Lehrbücher unterstützt habe.

b) Angesichts der vorgenannten Beurteilung kann dahinstehen, in welcher Form nachzuweisen ist, ob ein Steuerpflichtiger - was nach dem BFH-Urteil in BStBl II 2002, 765 ebenfalls Voraussetzung für den Abzug der Kosten einer Begleitperson als außergewöhnliche Belastung ist - auf ständige Begleitung angewiesen ist.

77

Der erkennende Senat hat nach den Erläuterungen des Klägers zu seinem Krankheitsbild in der mündlichen Verhandlung und der Anlage zum Schriftsatz vom 9. 4. 2010 (Bl. 165 ff. der GA) keinen Anlass daran zu zweifeln, dass der Kläger zumindest bei längeren Reisen wegen der zwar seltenen, aber stets drohenden Anfälle grundsätzlich auf eine Begleitperson angewiesen war. Allerdings geht der BFH davon aus, dass der Nachweis der "ständigen Begleitbedürftigkeit" entweder durch bestimmte im Schwerbehindertenausweis eingetragene Merkzeichen oder durch ein vorab einzuholendes amtsärztliches Gutachten zu führen ist. Nicht ganz klar wird aus der bisherigen Rechtsprechung jedoch, ob die vorliegend im Schwerbehindertenausweis des Klägers eingetragenen Merkzeichen "G" (Erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr i.S.v. § 146 Abs. 1 SGB IX, § 3 Abs. 2 Nr. 2 SchbAwV) und "B" mit dem Vermerk "Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen" (vgl. § 146 Abs. 2 SGB IX, § 3 Abs. 2 Nr. 1 SchwbAwV), ggf. i.V.m. den Erläuterungen des Klägers insoweit genügen würden, oder ob der Kläger vorab ein amtsärztliches Gutachten hätte einholen müssen.

78

In dem im BFH-Urteil in BStBl II 2002, 765 (unter II.1.d) in Bezug genommenen BFH-Urteil vom 17.12.1997 (III R 35/97, BStBl II 1998, 298, unter 3.) wird möglicherweise eher von einem Nachweis durch das Merkzeichen "H" (Hilflos i.S.v. § 33b Abs. 6 EStG) ausgegangen. Im BFH-Urteil in BStBl II 2002, 765 selbst waren sowohl die Merkzeichen "H" und "aG" (außergewöhnliche Gehbehinderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 14 StVG) als auch das Merkzeichen "B" bzw. der Vermerk "Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen" vorhanden und wurden vom BFH sämtlich aufgeführt (unter II.1.d), so dass nicht eindeutig ist, auf welche Eintragung dort letztlich abgestellt wurde. Das FG Baden-Württemberg ist in einem Urteil vom 10.3.2004 (2 K 174/02, EFG 2004, 1123) demgegenüber ausdrücklich davon ausgegangen, dass das im Schwerbehindertenausweis festgestellte Merkzeichen "G" in Verbindung mit dem

79

Merkzeichen "B" bzw. dem Vermerk "Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen" insoweit nicht genügen. Der vorgenannte Vermerk habe nur Bedeutung für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel bzw. berechti­ge dort zur Mitnahme einer Begleitperson. Der Nachweis der Begleitbedürftigkeit für steuerrechtliche Zwecke sei entweder durch die Merkzeichen "H" oder "aG" oder durch ein vorab eingeholtes amtsärztliches Gutachten zu führen. Die Finanzverwaltung geht wiederum davon aus, dass das Merkzeichen "B" bzw. der Vermerk "Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen" genügt (vgl. EStH 33.1 - 33.4 "Begleitperson" und "Kur - Begleitperson").

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

80

IV. Die Revision war nicht zuzulassen. Weder hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) eine Entscheidung des BFH. Bezüglich der Abziehbarkeit der Reisekosten als Betriebsausgaben liegt keine Abweichung von der vom Kläger angeführten Entscheidung des Niedersächsischen FG vom 12.12.2002 (11 K 335/02, EFG 2003, 597) vor. Die vorgenannte Entscheidung beruht ebenso wie die vorliegende Beurteilung durch den Senat auf einer Einzelfallwürdigung. Es kann daher auch dahinstehen, ob der Senat der vorgenannten Entscheidung für den dort festgestellten Sachverhalt folgen könnte. Bezüglich der Abziehbarkeit der Aufwendungen für die Begleitung des Klägers durch seine Ehefrau als außergewöhnliche Belastungen sieht der Senat es durch das BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1265 als hinreichend geklärt an, dass nur behindertenbedingte Mehraufwendungen zum Abzug in Frage kommen. Zwar hat der BFH die Revision gegen das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 27.2.2008 (3 K 160/07) zugelassen (anhängig unter dem Aktenzeichen VI R 10/09). Dem Senat ist jedoch nicht bekannt, auf welchen Gründen diese Zulassung beruhte, da das vorgenannte Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern zwei zum Abzug geltend gemachte Positionen betraf. Soweit der auch hier in Rede stehende Abzug von Aufwendungen für die Begleitung durch einen Ehepartner als außergewöhnliche Belastungen betroffen ist (worauf das unter juris für das vorgenannte Aktenzeichen abrufbare Stichwort hindeutet), können für die Zulassung der Revision insoweit auch die besonderen Umstände des dem BFH vorliegenden Falls von Bedeutung gewesen sein.

81