
Datum: 01.03.2021
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senats
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1651/18 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2021:0301.9K1651.18E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die Höhe des Werbungskostenabzugs bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und über den Ansatz von Fahrtkosten zur Betreuung von Enkelkindern als außergewöhnliche Belastungen. 2

Die Kläger sind Eheleute und wurden in den Streitjahren 2009-2011 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielten unter anderem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus den Objekten A-Straße ... in B (teilweise selbst genutzt), C-Straße ... in B, D-Straße ... in B, E-Straße ... in B und F ... in G (... , Kreis H). Bei dem letztgenannten Objekt handelt es sich um ein altes Bauernhaus, das der Kläger im Jahr 2002 von seiner Mutter erworben hatte. In den Streitjahren vermietete der Kläger es an die Tochter J, die dort im Erdgeschoss ein Restaurant (...) betreibt und im Obergeschoss mit ihrem Ehemann, Herrn K, und ihren beiden Kindern (geboren 2008 und 2011) wohnt. 3

Für das Objekt F ... gaben die Kläger in ihren Einkommensteuererklärungen folgende Reisekosten als Werbungskosten an: 4

	2009		2010		2011	
--	-------------	--	-------------	--	-------------	--

 5

Zugfahrten	36*40 € =	1.440,00 €	lt. Tickets	2.200,20 €	lt. Tickets	1.290,70 €
Regionalticket...	12 Monate * 60,- € =	720,00 €		-		-
PKW	9 * 410km * 0,30 € =	1.107,00 €		-		-
Verpflegungs- mehraufwand	62 Tage * 24 € =	1.488,00 €	24 Tage * 12 € =	288,00 €	24 Tage * 12 € =	288,00 €
Summe		4.755,00 €		2.488,20 €		1.578,70

Hierzu erläuterten sie, dass der Kläger notwendige Instandhaltungsarbeiten, Reparaturen, Bauaufsicht und andere Erledigungen, die mit der Renovierung des Hauses zusammenhängen, selbst vorgenommen habe und hierfür einmal wöchentlich nach G gefahren sei (Bl. 266 der Einkommensteuerakte 2009). Wegen der Finanzknappheit seien die Renovierungen fast ausschließlich mit vorhandenem Material und durch Eigenleistungen des Klägers durchgeführt worden. Für eingesetzte „private“ Gegenstände machten die Kläger für das Streitjahr 2009 folgende Aufwendungen geltend (Bl. 267 der Einkommensteuerakte 2009):

6

Großer Badezimmerschrank	240 €
Badezimmerschrank 2 m hoch	130 €
Spiegelschrank	110 €
Werkbank	250 €
2 Werkzeugschränke, 2 Regale	460 €
Elektrische Schlagbohrmaschine	180 €
Elektrische Bohrmaschine	70 €
Elektrischer Akkuschrauber	60 €
Elektrische Hobelmaschine	120 €
Elektrische Kreissäge	140 €
Elektrische Stichsäge	70 €

7

Elektrische Gärungssäge	120 €
Elektrische Trenn- und Schleifmaschinen (4)	260 €
14 Hämmer, 12 Handsägen, 16 Zangen, 25 Pinsel, 45 Bohrer	390 €
17 Schraubenzieher, 19 Pfeilen, Handbohrer, Schmirgelgeräte	150 €
21 weitere Kleingeräte für Metall- und Holzarbeiten	140 €
2 Kabeltrommeln, Verlängerungskabel	70 €
4 Arbeitslampen	80 €
15 Gartengeräte für Handarbeit	250 €
Rasenmäher	70 €
Ca. 15.000 Schrauben, 2.000 Nägel	120 €
6 Leitern	280 €
Summe	3.730 €

Diese Gegenstände seien dauerhaft für Gartenarbeiten und Renovierungsarbeiten im Haus F ... gelagert worden. Belege reichten die Kläger hierüber nicht ein. 8

Für das Streitjahr 2009 setzten die Kläger weitere Erhaltungsaufwendungen für das Objekt F ... i.H.v. 780 € an (diese Aufwendungen sind zwischen den Beteiligten unstreitig, Bl. 264 der Einkommensteuerakte 2009); für die beiden übrigen Streitjahre gaben sie für dieses Objekt keine zusätzlichen Erhaltungsaufwendungen an. 9

Ferner machten die Kläger im Streitjahr 2009 Reisekosten der Klägerin nach G als außergewöhnliche Belastungen geltend. Zur Erläuterung führten sie aus, dass die Tochter J sowie ihr Ehemann im Restaurant tätig seien und deshalb bis spät in die Nacht und an Wochenenden auf Kinderbetreuung angewiesen seien. Ein Babysitter sei für diese Zeiträume kaum zu finden bzw. unbezahlbar. Deshalb sei die Klägerin jedes Wochenende und an Feiertagen nach G gefahren, um das Enkelkind bzw. die Enkelkinder zu beaufsichtigen. Für 2009 bezifferten die Kläger die Aufwendungen wie folgt (Bl. 40 der Einkommensteuerakte 2009): 10

Zugfahrten	35*40 € =	1.800,- €
PKW	6 * 410km * 0,30 € =	738,- €
Verpflegungsmehraufwand	144 Tage * 24 € =	3.456,- €

11

Summe		5.994,- €
--------------	--	------------------

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einkommensteuererklärungen der Kläger nebst Anlagen Bezug genommen. 12

In den Einkommensteuerbescheiden für 2009-2011 erkannte der Beklagte die als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten des Klägers nach G nur teilweise an, und zwar für 2009 in Höhe von 768 € (12 Fahrten * 40 € = 480 € und Verpflegungsmehraufwendungen für 12 Tage * 24 € = 288 €, Bl. 264 der Einkommensteuerakte 2009) und für 2010 und 2011 jeweils i.H.v. 50 % der geltend gemachten Kosten (1.245 € für 2010 und 789 € für 2011). Die für 2009 geltend gemachten Aufwendungen für die Einbringung von Möbeln und Werkzeugen erkannte der Beklagte insgesamt nicht an (Bl. 264 der Einkommensteuerakte 2009). Die für 2009 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Reisekosten berücksichtigte der Beklagte nicht. 13

Gegen die Einkommensteuerbescheide legten die Kläger Einsprüche ein. 14

Hinsichtlich der Reisekosten der Klägerin nach G legten die Kläger für 2009 im Einspruchsverfahren erstmals Belege in Form von Bahnfahrkarten vor, die sie nach langem Suchen gefunden hätten. Auf die Belege und die hierzu eingereichte Aufstellung (Anlagen zum Schreiben der Kläger an den Beklagten vom 06.02.2013, Bl. 326 der Einkommensteuerakte 2009) wird Bezug genommen. Geltend gemacht wurden als außergewöhnliche Belastungen für 2009 zunächst 7.194 € (Bl. 324 der Einkommensteuerakte 2009) und mit Schreiben vom 15.2.2013 7.519 € (Bl. 361 der Einkommensteuerakte). Die Kosten seien zwangsläufig entstanden, weil es sich um eine völlig außergewöhnliche Kombination von Schicksalsschlag durch die Weltwirtschaftskrise und der dadurch bedingten finanziellen Not der Eltern einerseits und dem Zwang, das Baby zu betreuen andererseits handele. Die Tochter J sei Existenzgründerin, und habe in den Jahren 2007 bis 2009 keine Gewinne, sondern nur Verluste gemacht. Aufgrund des im Grundgesetz (GG) verankerten Schutzes von Ehe und Familie hätten Eltern und Großeltern die unbedingte Pflicht, für den elementaren Schutz von kleinen Kindern zu sorgen. Hilfsweise seien diese Kosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, weil die Klägerin auch Arbeiten am Objekt (z.B. Hausmeistertätigkeiten, Reinigungs- und Gartenarbeiten sowie Müllentsorgung) erledigt habe. 15

Mit Schreiben vom 15.02.2013 trugen die Kläger vor, dass die Aufwendungen für die Instandhaltungsfahrten des Klägers nach G einschließlich der Verpflegungsaufwendungen abweichend von der Steuererklärung im Streitjahr 2009 sogar 6.757,00 € betragen hätten (Bl. 363 der Einkommensteuerakte 2009). 16

In den Jahren 2010 und 2011 seien folgende Kosten wegen der Kinderbetreuung durch die Klägerin als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig (Bl. 36 der Einkommensteuerakte 2010 und Bl. 296 ff. der Einkommensteuerakte 2010): 17

Aufwendungen	2010		2011	
---------------------	-------------	--	-------------	--

18

Fahrtkosten	46 Fahrten	1.600 €	lt. Tickets 50% von 2.261 €	1.130,50€
Übernachtungspauschale			46 * 40 €	1.840 €
Verpflegungsmehraufwand	46 Tage * 60 € =	2.760 €	46 Tage * 60 € =	2.760 €
		4.360,00 €		5.245,30 €

Als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objekts F ... in G seien die folgenden Aufwendungen abzugsfähig (Bl. 39 und Bl. 297 f. der Einkommensteuerakte 2010): 19

Aufwendungen	2010		2011	
Fahrtkosten	mindestens	500 €	lt. Tickets 50% von 2.261 €	1.130,50 €
Übernachtungspauschale				800 €
Verpflegungsmehraufwand	100 Tage * 24 € =	2.400 €	80 Tage * 24 € =	1.632 €
		2.900,00 €		3.562,50 €

Im Jahr 2010 seien zusätzliche (neben den bereits in der Steuererklärung erklärten Kosten in Höhe von 1.290,70 €) Fahrtkosten (Bahntickets) in Höhe von 970,30 € anzusetzen, da weitere Fahrkarten in dieser Höhe gefunden worden seien. Die Kosten für Bahnfahrten seien in etwa zur Hälfte beim Kläger (Instandhaltungsaufwendungen, Werbungskosten) und zur Hälfte bei der Klägerin (außergewöhnliche Belastungen, hilfsweise Werbungskosten) zu berücksichtigen. 21

Mit Einspruchsentscheidung vom 25.04.2018 (Bl. 2 ff der Gerichtsakte) berücksichtigte der Beklagte weitere Fahrtkosten für das Objekt F ... in Höhe von 812 € (2009) und 132 € (2010). Wegen der weiteren, in diesem Verfahren nicht streitigen Änderungen wird auf die Einspruchsentscheidung vom 25.04.2018 verwiesen. Im Übrigen wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Insbesondere seien die Besuche der Kläger bei der Tochter bzw. den Enkelkindern nicht zwangsläufig und außergewöhnlich. Der Grad der Intensität der Kontaktpflege sei frei gewählt, da insbesondere kein medizinisch indizierter Umgang vorliege. 22

Hiergegen haben die Kläger am 26.05.2018 Klage erhoben. Sie weisen darauf hin, dass für sie eine sittliche Verpflichtung gegenüber der Tochter bestanden habe. Der Kläger sei Katholik und studierter Theologe und habe in G noch engen Kontakt zu zahlreichen Freunden und Familienmitgliedern. Es wäre dort als Skandal angesehen worden, wenn er sich in der vorhandenen Notlage nicht um seine Enkelkinder und die Tochter gekümmert hätte. Auch die Großeltern seien als Verwandte in gerader Linie gem. § 1606 BGB zum Unterhalt gegenüber 23

den Enkelkindern verpflichtet, wenn die Eltern hierzu wirtschaftlich nicht in der Lage seien. Die erbrachten Hilfeleistungen seien daher auch rechtlich und tatsächlich zwingend gewesen. Zudem komme ein Abzug als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a EStG in Betracht. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz der Kläger vom 28.02.2021 verwiesen.

Die Kläger beantragen, 24

den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 14.08.2012 in Gestalt der 25
Einspruchsentscheidung vom 25.04.2018 dahingehend zu ändern, dass weitere Werbungskosten in Höhe von 8.907 € bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Immobilie F ... in G (beantragte Fahrtkosten/Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von insgesamt 6.757 €, und Kosten für eingesetzte „private“ Gegenstände in Höhe von 3.730 € abzüglich berücksichtigte Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 1.580 €) und weitere Aufwendungen für Fahrten nach G zur Kinderbetreuung in Höhe von 7.519 € als außergewöhnliche Belastungen bzw. Werbungskosten berücksichtigt werden,

den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 29.03.2016 in Gestalt der 26
Einspruchsentscheidung vom 25.04.2018 dahingehend zu ändern, dass weitere Werbungskosten in Höhe von 1.655 € bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Immobilie F ... in G (beantragte Fahrtkosten/Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von insgesamt 2.900 € abzüglich berücksichtigte Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 1.245 €) und weitere Aufwendungen für Fahrten nach G zur Kinderbetreuung in Höhe von 4.360 € als außergewöhnliche Belastungen bzw. Werbungskosten berücksichtigt werden,

den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 29.03.2016 in Gestalt der 27
Einspruchsentscheidung vom 25.04.2018 dahingehend zu ändern, dass weitere Werbungskosten in Höhe von 2.773 € bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Immobilie F ... in G (beantragte Fahrtkosten/Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von insgesamt 3.562,50 € abzüglich berücksichtigte Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 789 €) und weitere Aufwendungen für Fahrten nach G zur Kinderbetreuung in Höhe von 5.245,30 € als außergewöhnliche Belastungen bzw. Werbungskosten berücksichtigt werden,

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens oder Teilunterliegens, die Revision zuzulassen. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Er verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung. 31

In der Sache hat am 22.01.2020 ein Erörterungstermin vor dem damaligen Berichterstatter stattgefunden, auf das Protokoll zum Erörterungstermin wird Bezug genommen (Bl. 76 der Gerichtsakte). 32

Mit Beschluss vom 04.06.2020 hat der Senat den Rechtsstreit dem Berichterstatter als Einzelrichter zur Entscheidung übertragen (Bl. 96 der Gerichtsakte). 33

Am 01.03.2021 ist in der Sache mündlich verhandelt worden, auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 34

35

Entscheidungsgründe

- Die Klage hat keinen Erfolg. 36
- Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 (vom 14.08.2012), 2010 und 2011 (jeweils vom 29.03.2016) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.04.2018 sind nicht rechtswidrig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –). 37
1. Der Beklagte hat zu Recht den von den Klägern begehrten Abzug von Kinderbetreuungskosten (Fahrtkosten und Kosten für Verpflegungsmehraufwand) als außergewöhnliche Belastungen versagt. 38
- a) Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. 39
- Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen gem. § 33 Abs. 2 EStG zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. 40
- Sittliche Gründe sind nur zwangsläufig, wenn das sittliche Gebot ähnlich einem Rechtszwang von außen her als eine Forderung oder zumindest eine Erwartung der Gesellschaft in der Weise in Erscheinung tritt, dass die Unterlassung Nachteile im sittlich-moralischen Bereich oder auf gesellschaftlicher Ebene zur Folge haben kann (BFH, Urt. vom 22.10.1996 – III R 265/94, BStBl. II 1997, 558). Allgemeine sittlich-moralische Beweggründe, auch wenn sie in hohem Maße achtenswert sind, reichen nicht aus; ebenso wenig genügen auf bestimmten Konventionen beruhende Verpflichtungen, wie z.B. Anstandspflichten, Sitten und Übungen (Mellinghoff in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 33 Rdn. 37 m.w.N.). 41
- Die Aufwendungen für Besuche zwischen nahen Angehörigen sind regelmäßig nicht als außergewöhnlich, sondern typisierend als durch allgemeine Freibeträge und etwaige andere steuerliche Ermäßigungen abgegolten anzusehen. Das gilt nach der Rechtsprechung des BFH auch dann, wenn der besuchte Angehörige erkrankt oder pflegebedürftig ist und Fahrten in kürzeren zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen durchgeführt werden. Denn es ist üblich und nicht im vorgenannten Sinne außergewöhnlich, wenn ein erkrankter oder pflegebedürftiger Angehöriger häufiger und auch über größere Entfernungen besucht wird als ein gesunder (BFH, Urt. vom 22.10.1996 - III R 265/94, BStBl. II 1997, 558 Rdn. 14). 42
- Eine Ausnahme von diesem Grundsatz, dass Aufwendungen für Besuche zwischen Angehörigen nach § 33 EStG nicht berücksichtigt werden können, auch wenn sie im Einzelfall außergewöhnlich hoch sind, lässt die Rechtsprechung des BFH nur zu, wenn Besuchsfahrten ausschließlich zum Zwecke der Heilung oder Linderung einer Krankheit oder eines Leidens getätigt werden oder den Zweck verfolgen, die Krankheit oder ein Leiden erträglicher zu machen, so dass die Kosten zu den unmittelbaren Krankheitskosten rechnen (BFH, Urt. vom 22.10.1996 – III R 265/94, BStBl. II 1997, 558 Rdn. 15). 43

b) Im Streitfall liegt keine derartige Situation vor, die aus sittlichen Gründen eine Ausnahme von dem Grundsatz rechtfertigt, dass Besuchsfahrten zu Angehörigen nicht steuerlich berücksichtigt werden können.

Insbesondere folgt eine sittliche Zwangsläufigkeit nicht aus dem grundrechtlichen Schutz von Ehe und Familie. Art. 6 Abs. 1 GG stellt die elterliche Entscheidung für Kinder unter besonderen Schutz stellt und verbietet, erwerbstätigen Eltern bei der Einkommensbesteuerung die "Vermeidbarkeit" ihrer Kinder entgegenzuhalten. Erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten müssen daher zumindest als zwangsläufige Aufwendungen der grundrechtlich geschützten privaten Lebensführung grundsätzlich in realitätsgerechter Höhe abziehbar sein. Der Gesetzgeber ist allerdings berechtigt, mit einer sachgerechten Pauschalierung eine Obergrenze festzulegen und damit zu bestimmen, wieweit die dem Grunde nach zwangsläufigen Kinderbetreuungskosten im typischen Fall auch der Höhe nach zwangsläufig sind (BVerfG-Beschluss vom 16.03.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, BGBl. I 2005, 1622; BFH, Urt. vom 05.07.2012 – III R 80/09, BStBl. II 2012, 816).

Diese durch die Verfassung vorgegebenen Grundsätze finden aber - entgegen der Auffassung der Kläger - nur auf die Eltern der Kinder, nicht aber auf die Großeltern Anwendung. Denn die Eltern und nicht die Großeltern haben nach § 1626 Abs. 1 Satz 1 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) die Pflicht und das Recht, für das minderjährige Kind zu sorgen (elterliche Sorge).

In den Streitjahren 2009-2011 hatte der Gesetzgeber den Abzug von Kinderbetreuungskosten für Eltern entsprechend den verfassungsrechtlichen Vorgaben gem. §§ 9 Abs. 5 EStG, 9c Abs. 1 EStG wie Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen und höchstens 4.000 € zugelassen. Nach aktueller Rechtslage (seit dem Jahr 2012) ist ein Abzug in dieser Höhe gem. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Sonderausgaben möglich. Eine steuerliche Berücksichtigung der Kosten für die Betreuung der Kinder durch Dritte ist beschränkt im Rahmen dieser Vorschriften möglich. Die steuerliche Auswirkung der gezahlten Betreuungskosten hängt dabei von der Höhe der erzielten Einkünfte der Eltern ab. Letztlich ist es daher immer eine persönliche, wirtschaftliche und steuerliche Abwägungsentscheidung, in welchem Umfang Eltern welcher konkreten Berufstätigkeit nachgehen. Die Situation der Tochter und des Schwiegersohns der Kläger ist insofern nicht außergewöhnlich, sondern trifft auf sehr viele Berufsgruppen, insbesondere solche, die im Schichtdienst und damit teilweise außerhalb der Öffnungszeiten von Kitas arbeiten (wie z.B. Ärzte und Pflegekräfte, Polizisten, Feuerwehrleute etc.), zu.

Auch die Situation der Kläger war nicht außergewöhnlich. Nicht selten helfen Eltern ihren Kindern durch zeitweilige Übernahme der Enkelkinderbetreuung, um diesen eine Berufstätigkeit in einem besonderen Umfang oder außerhalb der allgemeinen Öffnungszeiten von Kitas zu ermöglichen. Eine sittliche Verpflichtung zu einer solchen regelmäßigen/dauerhaften Unterstützung ihrer Kinder bei der Kinderbetreuung besteht nach Auffassung des Einzelrichters jedoch - jedenfalls außerhalb von akuten Notsituationen (wie kurzfristigen Erkrankungen der Eltern oder der Kinder) - nicht. Der Umfang der von der Klägerin geleisteten Kinderbetreuung - fast jedes Wochenende, über mehrere Tage und mit Übernachtungen - geht weit über das Maß hinaus, was die Gesellschaft im Hinblick auf Hilfeleistungen innerhalb der Familie erwarten würde.

Die Eltern der Kinder, die Tochter der Kläger und deren Ehemann, hätten den Klägern zudem für die Betreuung ein Entgelt (in Höhe der Fahrtkosten/Fahrtkostenerstattung und der Verpflegungspauschalen) für die Kinderbetreuung zahlen können. Hierdurch wären die

Aufwendungen steuerlich bei den Eltern der Kinder in den oben genannten gesetzlichen Grenzen berücksichtigt worden (BFH, Urt. vom 04.06.1998 – III R 94/96, BFH/NV 1999, 163 zu § 33c EStG a.F.; FG Nürnberg, Urteil vom 12.08.2019 – 4 K 936/18, EFG 2020, 707). Die Tatsache, dass man sich innerhalb der Familie in Anbetracht der wirtschaftlichen Lage der Tochter dagegen entschieden und statt dessen die Kinder unentgeltlich betreut hat, führt nicht zu einer Zwangsläufigkeit der Aufwendungen.

Gegen die Berücksichtigung der Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastungen bei den Klägern, den Großeltern, spricht ferner, dass auch die Eltern selbst eigene Fahrkosten zur Kinderbetreuung nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten bzw. nach aktueller Rechtslage als Sonderausgaben abziehen können (BFH, Urt. vom 10.04.1992 – III R 184/90, BStBl. II 1992, 814 zu § 33c EStG a.F.; FG Niedersachsen, Urt. vom 02.06.2006 – 11 K 11673/03, EFG 2006, 1844; Krüger, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 10 Rdn. 71).

c) Soweit die Kläger der Auffassung sind, dass sie rechtlich zur Leistung von Unterhalt gegenüber der Tochter bzw. den Enkelkindern verpflichtet gewesen seien, so haben sie diese rechtliche Verpflichtung nicht belegt/nachgewiesen. Im Übrigen haben die Kläger auch durch die Tragung der eigenen Fahrtkosten keine Unterhaltsleistungen (weder Bar- noch Sachunterhalt) an die Tochter bzw. die Enkelkinder erbracht.

d) Auch eine Verpflichtung aus tatsächlichen Gründen scheidet aus. Der Einzelrichter folgt insoweit der Auffassung, dass eine Unterstützung dritter Personen nicht aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig sein kann, sondern insoweit nur eine – im Streitfall nach den obigen Ausführungen nicht vorliegende – Zwangsläufigkeit aus rechtlichen oder sittlichen Gründen in Betracht kommt (Loschelder, in: Schmidt; EStG, 39. Aufl. 2020, § 33 Rdn. 35 m.w.N.).

e) Auch ein Abzug der Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastungen (in besonderen Fällen) gem. § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG scheidet aus.

Der Anspruch ist gem. § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG bereits deshalb ausgeschlossen, weil die Tochter der Kläger kindergeldberechtigt war.

2. Eine Berücksichtigung der Fahrtkosten des Klägers und der Klägerin über die bereits vom Beklagten berücksichtigten Aufwendungen hinaus als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objekts F ... kommt nicht in Betracht.

Werbungskosten sind gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind gem. § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind nach ständiger Rechtsprechung alle Aufwendungen, die durch den Beruf bzw. durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Ein solcher Veranlassungszusammenhang liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf die Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Tätigkeit gemacht werden (Krüger, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 9 Rz. 40, m.w.N.).

Der Steuerpflichtige trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die (steuermindernden) Tatsachen, die den Werbungskostenabzug dem Grunde und der Höhe nach begründen (BFH, Urt. vom 13.04.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038; Krüger, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 9 Rdn. 122).

Dagegen dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, wozu auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch dann nicht als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 12 Nr. 1 Satz 1, 2 EStG).

Die Regelung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG enthält nach der Rechtsprechung des BFH zwar kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot. Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen können nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich in abziehbare Werbungskosten oder Betriebsausgaben und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeiteile der Reise aufgeteilt werden, wenn die beruflich veranlassten Zeiteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind (BFH, Beschluss vom 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Bestehen keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (BFH, Beschluss vom 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 Rdn. 115) 60

An der Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre besteht ein Anreiz für die Steuerpflichtigen, Privataufwendungen als beruflich veranlasst darzustellen, um so den Abzug dieser Aufwendungen zu erreichen. Dem haben die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte bei der Sachverhaltsaufklärung und bei der Rechtsanwendung besonders Rechnung zu tragen. So dürfen sich die Finanzgerichte in der Regel nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Vielmehr hat der Steuerpflichtige die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen (BFH, Beschluss vom 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, Rdn. 126). 61

Nach diesen Grundsätzen ist im Hinblick auf die Fahrten der Kläger nach G von gemischt veranlassten Aufwendungen auszugehen. Die Fahrten dienten neben der Instandhaltung und Pflege des Mietobjekts zugleich der privaten Kontaktpflege innerhalb der Familie, teilweise sogar explizit der Kinderbetreuung. 62

Hierfür spricht, dass der Kläger und die Klägerin nach den für das Jahr 2009 eingereichten Übersichten (Einkommensteuerakte 2009, Bl. 326 ff und Bl. 370 ff.) teilweise zeitgleich und regelmäßig über mehrere Tage, d.h. mit Übernachtung, in G vor Ort waren. Es fehlt darüber hinaus an einer konkreten Darlegung der an den einzelnen Tagen durchgeführten Instandhaltungsarbeiten. Für die Streitjahre 2010 und 2011 haben die Kläger keine derartigen Übersichten, sondern nur Fahrkarten vorgelegt, so dass sich eine zeitliche Abgrenzung nicht im Ansatz vornehmen lässt. 63

Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung ferner selbst dargelegt, dass er bei seinen Renovierungsaufenthalten ebenfalls Kinderbetreuungsaufgaben übernommen habe, wenn „Not am Mann“ gewesen sei. Zudem haben die Kläger im Haus der Tochter übernachtet und dort das Badezimmer und die Küche mitgenutzt. 64

Angesichts der Tatsache, dass sich der berufliche Anteil im Streitfall nicht hinreichend abgrenzen lässt, scheidet ein Werbungskostenabzug für Fahrtkosten im Streitfall insgesamt aus. Soweit der Beklagte im Wege der Schätzung einen Teil der Aufwendungen für Fahrtkosten als Werbungskosten anerkannt hat, so ist der Einzelrichter wegen des im 65

finanzgerichtlichen Verfahrens geltenden Verböserungsverbot jedoch an einer Abänderung der Bescheide zu Lasten der Kläger gehindert.

Ein Werbungskostenabzug für Fahrtkosten der Klägerin zum Objekt scheidet – ungeachtet der vorstehenden Erwägungen – auch deshalb aus, da solche Kosten nur der Kläger, der die Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte aus diesem Objekt erzielt, geltend machen kann. Die Kosten der Klägerin stellen nicht abzugsfähigen Drittaufwand dar (Krüger, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 9 Rdn. 21). 66

3. Zu Recht hat der Beklagte auch den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungsaufwendungen als Werbungskosten versagt. 67

Wird der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, ist gem. § 9. Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt 68

a) 24 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 24 €, 69

b) weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 12 €, 70

c) weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 6 € 71

als Werbungskosten abzuziehen; eine Tätigkeit, die nach 16 Uhr begonnen und vor 8 Uhr des nachfolgenden Kalendertags beendet wird, ohne dass eine Übernachtung stattfindet, ist mit der gesamten Abwesenheitsdauer dem Kalendertag der überwiegenden Abwesenheit zuzurechnen. 72

Bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug auf die ersten drei Monate (§ 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG). Unterbrechungen von mindestens vier Wochen führen zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist (BFH, Urt. vom 28.02.2013 - III R 94/10, BStBl. II 2013, 725, nunmehr ausdrücklich geregelt in § 9 Abs. 4a Satz 7 EStG n.F.). 73

Der Einzelrichter ist – wie unter Ziff. 2 im Hinblick auf die Fahrtkosten dargelegt – der Auffassung, dass es sich bei den Reisen nach G um gemischt veranlasste Aufwendungen handelt, die sich zeitlich nicht aufteilen/abgrenzen lassen, so dass insoweit auch ein Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen ausscheidet. 74

Darüber hinausgehend kommt ein weitergehender Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen auch deshalb nicht in Betracht, weil der Kläger – jedenfalls nach den für das Jahr 2009 vorgelegten Übersichten – monatlich (teilweise sogar mehrfach) vor Ort war. Da der Kläger nach eigenen Angaben die Arbeiten im Jahr 2009 fortgesetzt hat (Bl. 266 der Einkommensteuerakte 2009) und ein Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate beschränkt ist, scheidet ein Abzug im Jahr 2009 aus. Der damalige Berichterstatter hatte die Kläger bereits im Erörterungstermin auf diesen Umstand hingewiesen, die Kläger sind dem nicht substantiiert entgegengetreten. 75

Soweit der Beklagte Werbungskosten für Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 288 € (2009) bzw. 144 € (2010 und 2011) zum Abzug zugelassen hat, so ist der Einzelrichter wegen des im finanzgerichtlichen Verfahrens geltenden Verböserungsverbotes jedoch an einer Abänderung der Bescheide zu Lasten der Kläger gehindert.

Soweit die Kläger Pauschalen für Übernachtungsaufwendungen geltend gemacht haben, scheitert der Werbungskostenabzug bereits daran, dass das Gesetz und die Richtlinien solche Übernachtungspauschalen für Übernachtungen im Inland nicht vorsehen. Abzugsfähig sind nur tatsächliche Übernachtungskosten. Das Vorliegen solcher tatsächlicher Übernachtungskosten haben die Kläger jedoch weder dargelegt noch nachgewiesen. Vielmehr haben sie unentgeltlich im an die Tochter vermieteten Haus übernachtet. 77

4. Auch steht den Klägern kein Werbungskostenabzug für zur Instandhaltung des Objekts F ... eingesetzte „private“ Gegenstände in Höhe von 3.730 € zu. 78

Bei den Überschusseinkünften, zu denen auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen, findet gem. § 11 EStG das sog. Zu- und Abflussprinzip Anwendung. 79

Ausgaben sind danach gem. § 11 Abs. 2 EStG für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. 80

Die Vorschriften über die Absetzungen für Abnutzung (§ 7 EStG) gehen jedoch gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG der Vorschrift des § 11 EStG vor (Martini, in: Blümich, EStG, § 11 Rdn. 160 Absetzung für Abnutzung). Bei Wirtschaftsgütern, die zuvor außerhalb der Einkunftserzielung genutzt worden sind, sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf die Gesamtnutzungsdauer einschließlich der Zeit vor der Umwidmung zu verteilen, als Werbungskosten ist im Ergebnis nur der Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten abziehbar, der auf die Zeit nach der Umwidmung entfällt (BFH, Urt. vom 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692; Kulosa, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 7 Rdn. 127). 81

Im Streitfall haben die Kläger die Aufwendungen für die zur Instandhaltung des Objekts F ... eingesetzten Gegenstände nach eigenen Angaben bereits in den Jahren 2002 bis 2007 und nicht im Streitjahr 2009 getätigt (Seite 2 des Protokolls zum Erörterungstermin, Bl. 77 der Gerichtsakte), so dass der beantragte Werbungskostenabzug im Streitjahr 2009 nicht im Wege des Sofortabzugs für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 Satz 2 EStG), sondern allenfalls im Wege der Absetzung für Abnutzung in Betracht käme. 82

Die Kläger, die für den Werbungskostenabzug die Feststellungslast tragen, haben jedoch zum Nachweis der Anschaffungskosten weder Kauf- und Zahlungsnachweise im Hinblick auf die einzelnen Gegenstände vorgelegt noch vorgetragen, wann die einzelnen Gegenstände erworben worden sind. Die Tatsache, dass die Kläger in ihrer Aufstellung „glatte Beträge“ ausgewiesen haben und teilweise mehrere Positionen zusammengefasst haben wie z.B. „15 Gartengeräte“ oder „sechs Leitern“ spricht vielmehr dafür, dass es sich um geschätzte Werte handelt. 83

Auch auf diese Umstände hatte der damalige Berichterstatter die Beteiligten im Erörterungstermin hingewiesen (Seite 2 des Protokolls zum Erörterungstermin, Bl. 77 der Gerichtsakte). Die Kläger haben gleichwohl ihren Vortrag nicht ergänzt bzw. präzisiert. 84

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 85

86

Gründe für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Es handelt sich um eine Einzelfallentscheidung unter Beachtung der Grundsätze der höchstrichterlichen Rechtsprechung.

...