

Urteil vom 05. Februar 2015, III R 30/14

Fahrtkosten eines nebenberuflich studierenden Kindes - Gegenrüge des Revisionsbeklagten

BFH III. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 32 Abs 4 S 5, FGO § 118 Abs 2, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG VZ 2008

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 01. April 2014, Az: 8 K 718/11 (Kg)

Leitsätze

1. NV: Fahrtkosten zwischen der Wohnung und der Universität eines nebenberuflich studierenden Kindes sind als ausbildungsbedingte Mehraufwendungen gemäß § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG a.F. zu qualifizieren und in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen .
2. NV: Mit der sog. Gegenrüge wird dem Revisionsbeklagten, der aufgrund seines Obsiegens in der Vorinstanz dazu keinen Anlass hatte, die Möglichkeit eingeräumt, aktenwidrige Tatsachenfeststellungen der Vorinstanz anzugreifen. Die Gegenrüge hat bei einem mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung ergangenen Urteil Erfolg, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, ohne die Abweichung zu begründen, und die Entscheidung darauf beruhen kann .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 2. April 2014 8 K 718/11 (Kg) aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die Einkünfte des Sohnes des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) im Jahr 2008 den Jahresgrenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) übersteigen.
- 2 Der 1985 geborene Sohn des Klägers (S) studierte im Streitjahr an der Universität ... und war nebenbei für einen Rundfunk nichtselbständig tätig. Die Einkünfte hieraus betragen abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge und der Werbungskosten 7.822,21 €. Zusätzlich vereinnahmte er Honorare für Hörfunk- und Fernsehbeiträge in Höhe von 732,75 €. Als Betriebsausgaben fielen 658,80 € an.
- 3 An besonderen Ausbildungskosten entstanden S nach dem Tatbestand des angefochtenen Urteils an 208 Tagen Fahrtkosten zur 2 km von seiner Wohnung entfernten Universität sowie Absetzungen für Abnutzung (AfA) seines Computers in Höhe von 16,24 €.
- 4 Mit Bescheid vom 6. Oktober 2009 hob die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) die Kindergeldfestsetzung für S wegen des Überschreitens des im Jahr 2008 maßgebenden Jahresgrenzbetrages in Höhe von 7.680 € auf.
- 5 Einspruchs- und Klageverfahren waren erfolglos. In dem ohne mündliche Verhandlung ergangenen Urteil führte das Finanzgericht (FG) aus, dass der maßgebliche Grenzbetrag von 7.680 € im Streitjahr überschritten sei. Die zu berücksichtigenden Einkünfte in Höhe von 7.896,16 € seien um 16,24 € (AfA) zu mindern. Darüber hinaus seien

Aufwendungen für Fahrten zur Universität entsprechend § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in Höhe von 124,80 € (2 km x 0,30 € x 208 Tage) zu berücksichtigen, so dass Einkünfte von 7.755,12 € verbleiben würden.

- 6 Mit der Revision rügt der Kläger die fehlerhafte Berechnung der Fahrtkosten zur Universität. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) seien die an 208 Tagen angefallenen Fahrtkosten nicht entsprechend § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG mit der Entfernungspauschale, sondern mit den tatsächlichen Kosten zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 VI R 44/10, BFHE 236, 431, BStBl II 2013, 234), so dass weitere 124,80 € in Ansatz zu bringen seien. Die Universität stelle keine regelmäßige Arbeitsstätte dar.
- 7 Der Kläger beantragt, das Urteil des Sächsischen FG vom 2. April 2014 8 K 718/11 (Kg) und den Aufhebungsbescheid vom 6. Oktober 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2011 aufzuheben.
- 8 Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Sie vertritt die Ansicht, dass selbst wenn nach der Rechtsprechung des BFH die Fahrt- und Mobilitätskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen wären, die Klageabweisung im Ergebnis nicht zu beanstanden sei. Soweit der Kläger darauf hinweise, dass an 208 Tagen Fahrtkosten angefallen seien, sei dies keinesfalls unstrittig. Sowohl in der Klagebegründung vom 18. Juli 2011 als auch in der Klageerwiderung vom 31. August 2011 seien die Beteiligten von 168 Tagen ausgegangen. Darüber hinaus sei nicht ermittelt worden, an wie vielen Tagen S tatsächlich mit dem Kfz zu der laut Routenplaner 1,2 km entfernt liegenden Universität gefahren sei. Nach Angaben der Universität ... seien lediglich an 143 Tagen Lehrveranstaltungen angeboten worden. Würde man 143 Tage zugrunde legen, sei der Grenzbetrag weiterhin überschritten.
- 10 Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Zwar sind bei der Berechnung der Einkünfte des Kindes die tatsächlichen Kosten für die Fahrten zur Universität und nicht nur die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG anzusetzen. Der Senat kann aber anhand der bisherigen Feststellungen des FG nicht entscheiden, ob dadurch die Einkünfte des Kindes den im Streitjahr maßgeblichen Jahresgrenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG (7.680 €) überschreiten.
- 12 1. a) Für ein Kind, das --wie S im Streitzeitraum-- das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und sich in Ausbildung befindet, besteht nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ein Anspruch auf Kindergeld nur, wenn das Kind Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 7.680 € im Kalenderjahr hat. Der Begriff der Einkünfte 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 und darüber hinaus die Sozialversicherungsbeiträge abzuziehen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 29. Mai 2008 III R 33/06, BFH/NV 2008, 1664; vom 22. Oktober 2009 III R 101/07, BFH/NV 2010, 200).
- 13 b) Nach § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG bleiben bei der Ermittlung der Grenze von 7.680 € Bezüge außer Ansatz, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, ebenso Einkünfte, die für solche Zwecke verwendet werden. Solche besonderen Ausbildungskosten sind alle über die Lebensführung hinausgehenden ausbildungsbedingten Mehraufwendungen. Ausbildungsbedingte Mehraufwendungen, die nicht bereits als Werbungskosten (§ 9 EStG) im Rahmen einer Einkunftsart des Kindes berücksichtigt werden, sind gemäß § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG von der Summe der Einkünfte und Bezüge abzuziehen. Dabei erfolgt die Abgrenzung zwischen Kosten der Lebensführung und dem ausbildungsbedingten Mehrbedarf in der Weise, wie dies im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses zwischen den Kosten der Lebensführung und den durch den Beruf veranlassten Kosten (Werbungskosten) geschieht. Es sind die den Abzug der jeweiligen Aufwendung betreffenden steuerlichen Vorschriften dem Grunde und der Höhe nach zu beachten (BFH-Urteil vom 22. September 2011 III R 38/08, BFHE 235, 331, BStBl II 2012, 338, m.w.N.).
- 14 c) Nach diesen Grundsätzen sind die Fahrtkosten zwischen der Wohnung und der Universität als ausbildungsbedingte Mehraufwendungen gemäß § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG zu qualifizieren. In entsprechender Anwendung der für den Werbungskostenbegriff geltenden Grundsätze ist die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1

Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG nicht anzuwenden. Die Fahrtkosten sind vielmehr gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen. Denn die von S besuchte Universität stellt nach nunmehr ständiger Rechtsprechung des BFH keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung dar (BFH-Urteile vom 16. Januar 2013 VI R 14/12, BFHE 240, 125, BStBl II 2013, 449, Rz 25; vom 22. November 2012 III R 64/11, BFHE 239, 355, BStBl II 2013, 914, Rz 11; vom 9. Februar 2012 VI R 44/10, BFHE 236, 431, BStBl II 2013, 234, Rz 18, 19; vgl. vom 10. April 2014 III R 35/13, BStBl II 2014, 1011, Rz 16), da der Begriff der "regelmäßigen Arbeitsstätte" i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG voraussetzt, dass die Leistung des Arbeitnehmers in einer ortsfesten dauerhaften betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers erbracht wird und auch nur im Rahmen bezahlter Arbeit in Betracht kommt (BFH-Urteil in BFHE 236, 431, BStBl II 2013, 234, Rz 19). Kosten für Fahrten zur Universität im Rahmen einer Bildungsmaßnahme sind somit uneingeschränkt in tatsächlicher Höhe nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar.

- 15** d) Da die Fahrtkosten zu der Universität ausbildungsbedingte Mehraufwendungen gemäß § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG darstellen, kann dahinstehen, ob diese Aufwendungen --auch nach Einführung des § 12 Nr. 5 und § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7. Dezember 2011 --BeitrRLUmsG-- (BGBl I 2011, 2592, nach § 52 Abs. 23d Satz 5 i.d.F. des BeitrRLUmsG für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden) als vorweggenommene Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen wären.
- 16** 2. Die Vorentscheidung entspricht nicht diesen Grundsätzen. Das FG hat die Fahrtkosten des S zwischen der Wohnung und der Universität nur mit der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG angesetzt. Dies ist --wie ausgeführt-- nicht zutreffend.
- 17** Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen nicht entscheiden, ob der Kindergeldanspruch wegen Überschreitens des Jahresgrenzbetrags nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG entfällt.
- 18** a) Zwar hat das FG im Tatbestand ausgeführt, dass S an 208 Tagen zur Universität gefahren sei. Diese Feststellung ist für den Senat jedoch nicht bindend i.S. des § 118 Abs. 2 FGO, weil die Familienkasse als Revisionsbeklagte bezüglich dieser Feststellung eine zulässige und begründete Verfahrensgegenrüge erhoben hat.
- 19** aa) Das Institut der Gegenrüge ermöglicht es einem Revisionsbeklagten, der aufgrund seines Obsiegens in der Vorinstanz dazu bislang keinen Anlass und keine Möglichkeit hatte, Tatsachenfeststellungen der Vorinstanz anzugreifen, um zu verhindern, dass die Revisionsinstanz bei einer für ihn ungünstigen rechtlichen Beurteilung des Streitfalls auf der Grundlage der von der Vorinstanz getroffenen, aus seiner Sicht aber unzutreffenden Tatsachenfeststellungen eine ihm nachteilige Revisionsentscheidung trifft. Mit diesem Inhalt ist die Gegenrüge, die unbefristet bis zum Schluss der Revisionsinstanz erhoben werden kann, allgemein anerkannt (Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 27. September 2006 9 C 4/05, BVerwGE 126, 378 bis 387, Rz. 18; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 FGO Rz 227). Sind die tatsächlichen Grundlagen der Entscheidung im Urteil falsch dargestellt, so ist dieser Mangel zwar grundsätzlich nicht mit der Verfahrensrüge geltend zu machen, sondern mit dem Antrag auf Tatbestandsberichtigung (Senatsbeschluss vom 31. August 2006 III B 14/06, BFH/NV 2007, 46). Eine Ausnahme gilt jedoch für ein Urteil, das --wie hier-- ohne mündliche Verhandlung ergangen ist, weil bei diesem § 108 FGO nicht anwendbar ist (BFH-Beschluss vom 27. April 2009 II B 173/08, BFH/NV 2009, 1272; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 119 Rz 23).
- 20** bb) An die Zulässigkeit der Gegenrüge sind die gleichen formellen Anforderungen zu stellen wie an die Verfahrensrüge des Revisionsklägers. Wird --wie im Streitfall-- geltend gemacht, der Sachverhalt bedürfe angesichts des vom Revisionsgericht eingenommenen Rechtsstandpunkts noch weiterer Aufklärung, ist vorzutragen, welche Tatsachen noch einer Aufklärung bedürfen und sich bei einer weiteren Sachaufklärung oder Beweisaufnahme durch das FG voraussichtlich ergeben würden (vgl. BFH-Urteil vom 3. April 2008 V R 76/05, BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905, unter II.5.).
- 21** cc) Eine ordnungsgemäße Verfahrensrüge liegt vor. Die Familienkasse hat geltend gemacht, dass entgegen der Feststellung im Tatbestand des angegriffenen Urteils die Beteiligten sowohl in der Klagebegründung als auch in der Klageerwiderung von 168 Fahrttagen ausgegangen sind. Es ist nicht nachvollziehbar, aufgrund welcher Tatsachen das FG zu dem Schluss gelangte, S sei an 208 Tagen zur Universität gefahren.
- 22** Die Familienkasse hat auch in ausreichender Weise dargelegt, dass der Sachverhalt, sofern man bei den Fahrten zur Universität nicht die Entfernungspauschale, sondern gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG die tatsächlichen Kosten ansetzen würde, weiterer Aufklärung bedarf und dass sich bei einer weiteren Sachaufklärung eine Anzahl der Fahrten ergeben könnte, die zur Klageabweisung führen könnte.

- 23** b) Der Senat kann im vorliegenden Fall auch nicht von den von den Beteiligten in den erstinstanzlichen Schriftsätzen übereinstimmend genannten 168 Tagen ausgehen. Diese Zahl wurde vom FG als dem für das Revisionsverfahren maßgeblichen Tatgericht nicht festgestellt.
- 24** Eine eigene Tatsachenfeststellung ist dem Revisionsgericht ebenso verwehrt wie die Ergänzung der vom FG getroffenen Feststellungen, auch nicht aus den Akten (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Juni 2007 VI B 28/07, BFH/NV 2007, 1869; vgl. BFH-Urteil vom 24. September 2009 V R 6/08, BFHE 227, 506, BStBl II 2010, 315, unter II.1.). Es ist Sache des FG, die notwendigen Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 25** 3. Mit Einverständnis der Beteiligten entscheidet der Senat ohne mündliche Verhandlung (§ 121 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 26** 4. Die Kostenentscheidung wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de