



# FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

- Im Namen des Volkes  
Urteil

Az.: 3 K 3932/11

In dem Finanzrechtsstreit

B

prozessbevollmächtigt:

- Klägerin -

gegen

Bundesagentur für Arbeit - Familienkasse -

- Beklagte -

wegen Gewährung von Kindergeld für den Sohn K für August bis Dezember 2010

hat der 3. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg in der Sitzung vom 21. März 2013 durch

Richterin am Finanzgericht

Richter am Finanzgericht

Richter

Ehrenamtlicher Richter

Ehrenamtliche Richterin

für Recht erkannt:

- 1. Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 25. August 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2011 wird die Beklagte verpflichtet, der Klägerin für den Zeitraum August 2010 bis Dezember 2010 Kindergeld für K in der gesetzlichen Höhe zu gewähren.**
- 2. Die Kosten des Verfahrens trägt die Beklagte.**
- 3. Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Ermöglicht der Kostenfestsetzungsbeschluss eine Vollstreckung im Wert von mehr als 1.500 €, hat die Klägerin in Höhe des vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruches Sicherheit zu leisten. Bei einem vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruch bis zur**

**Höhe von 1.500 € kann der Beklagte der vorläufigen Vollstreckung widersprechen, wenn die Klägerin nicht zuvor in Höhe des vollstreckbaren Kostenanspruchs Sicherheit geleistet hat.**

**4. Die Revision wird zugelassen.**

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die **Revision** zu.

Die Revision ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **bei dem Bundesfinanzhof** schriftlich einzulegen \*). Die Revisionschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist **innerhalb von zwei Monaten** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Postanschrift des Bundesfinanzhofs:	Postfach 86 02 40, 81629 München
Hausanschrift:	Ismaninger Str. 109, 81675 München
Telefax-Anschluss:	(0 89) 92 31-2 01

\*) Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofes eingeleitet und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "[www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)" lizenzkostenfrei herunter geladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

### Tatbestand

Die Klägerin ist Mutter des im Jahr 1986 geborenen Kindes K. Bis Juli 2010 war K in Vollzeit als Lagerist bei der Firma M GmbH (M-GmbH) beschäftigt. Er erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit E-Mail vom 4. August 2010 fragte die Klägerin bei der Beklagten (der Familienkasse --FK--) an, ob ihr für K für die Zeit ab August 2010 Kindergeld zustehe. K werde bei der Organisation „A“ (A) in Irland Behinderte betreuen. Er werde in dieser Zeit nichts verdienen, sondern nur ein Taschengeld erhalten. Beigefügt war seine Bewerbung vom 14. April 2010. Mit Antwortschreiben vom 11. August 2010 antwortete die FK, dass ein Kindergeldanspruch bestehen könnte, wenn es sich bei der Tätigkeit um ein freiwilliges soziales Jahr (FSJ) handele, und forderte dazu ergänzende Nachweise an. Die Klägerin legte daraufhin einen Kindergeldantrag und den E-Mail-Verkehr von K mit A vor. Zusätzlich übermittelte sie das Flugticket nach Irland (164,66 €).

Die FK lehnte daraufhin durch Bescheid vom 25. August 2010 die Gewährung von Kindergeld ab, weil sich aus den vorgelegten Unterlagen nicht ergebe, dass es sich um ein FSJ oder um einen Europäischen Freiwilligendienst handele.

Mit ihrem am Folgetag eingelegten Einspruch brachte die Klägerin vor, sie kenne die Anforderungen für ein FSJ nicht. Wenn es darum gehe, dass K soziale Arbeit leiste und A auch im Inland vertreten sein müsse, lägen diese Voraussetzungen vor. K wolle bei A prüfen, ob ihm eine solche Tätigkeit zusagen könnte, und ggf. anschließend eine Ausbildung absolvieren. Am 4. Januar 2011 erinnerte die Klägerin an die Bearbeitung ihres Einspruchs. Die FK übersandte daraufhin am 28. Mai 2011 eine Aufstellung über die Anforderungen an einen Europäischen Freiwilligendienst und bat die Klägerin, die darin genannten Nachweise der FK vorzulegen. Die Klägerin teilte daraufhin mit, dass ihr diese Anforderungen bis zum Schreiben durch die FK nicht mitgeteilt worden seien. Sie könne diese Nachweise deshalb nicht vorlegen, füge aber eine Bescheinigung der A Deutschland bei. Da K die Tätigkeit sehr gut gefalle, werde er sich anschließend zum Heilerziehungspfleger ausbilden lassen. Mit E-Mails vom 18. Juli 2011, 27. Juli 2011, 10. August 2011 und 21. September 2011 erinnerte die Klägerin die FK an die Bearbeitung ihres Einspruchs.

Mit Schreiben vom 30. September 2011 teilte die FK mit, der Dienst könne auch ein FSJ sein, und forderte die erforderlichen Nachweise für ein FSJ sowie Nachweise über eine Bewerbung um eine Ausbildungsstelle bei der Klägerin an.

Die Klägerin übersandte daraufhin eine E-Mail vom 24. August 2011, in dem K ein Ausbildungsplatz nach den Sommerferien 2012 zugesagt wurde, sowie einen Ausbildungsvertrag mit der H gGmbH (H-GmbH) vom 16. Februar 2011 über den ursprünglich geplanten Ausbildungsbeginn August 2011. Die FK forderte daraufhin Nachweise zu den Einkünften und Bezügen von K ab April 2010 (Monat der Bewerbung bei A) an. Außerdem wurde gebeten zu erläutern, ob Unterkunft und Verpflegung in Irland kostenlos waren. Die Klägerin legte anschließend Lohnbescheinigungen vor. Danach hatte K bis Juli 2010 einen Bruttoverdienst in Höhe von 13.545,34 € vereinnahmt. Die Abzüge für Sozialversicherung betragen 1.070,08 € (KV), 1.347,76 € (RV), 189,63 € (PV) und 165,93 € (AV). Bis April 2010 wurden bezogen 7.120,60 € Bruttoarbeitslohn; die Abzüge für Sozialversicherung bis April 2010 betragen 562,52 € (KV), 708,50 € (RV), 99,69 € (PV) und 87,23 € (AV). Die FK ermittelte als Sachbezugswerte für Verpflegung 215 € pro Monat und für Unterkunft 173,40 € bzw. 142,80 € pro Monat, die es zu dem Taschengeld von K in Höhe von 248 € pro Monat hinzusetzte. Die FK zog von den Einkünften lediglich den Arbeitnehmer-Pauschbetrag sowie von den Bezügen eine Kostenpauschale von 135 € ab. Die Einkünfte und Bezüge betragen nach Berechnungen der FK 8.739,35 €, so dass die anteilige Einkunftsgrenze von 6.003 € überschritten werde. Die FK wies daraufhin durch Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2011 den Einspruch für August bis Dezember 2010 als unbegründet zurück, während sie für 2011 Kindergeld bis zum Erreichen der Altersgrenze gewährte.

Mit ihrer fristgerecht erhobenen Klage lässt die Klägerin vorbringen, der Grenzbetrag sei auch im Jahr 2010 nicht überschritten. Zunächst hat sie die Auffassung vertreten, die Einkünfte aus der Erwerbstätigkeit bis einschließlich August 2010 dürften bei der Grenzbetragsberechnung nicht berücksichtigt werden. Die FK ist dieser Sichtweise unter Berufung auf die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Vollzeit-erwerbstätigkeit (BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 III R 34/09, BFHE 230, 61, BStBl II 2010, 982) entgegen getreten.

Weiter hat die Klägerin zunächst geltend gemacht, K habe arbeitstäglich 30 km einfache Entfernung zur Arbeitsstätte bei der M-GmbH gehabt und sich mit 150 € an den

Unterkunftskosten zu Hause beteiligt. Mit Schreiben vom 18. April 2012 wurden weitere Werbungskosten und Sonderausgaben geltend gemacht. Der von der FK angesetzte Sachbezug sei zu kürzen, weil K mit 6 Behinderten und 4 Beschäftigten zusammenge- wohnt habe (s. auch Bl. 291 der Kindergeldakte --KiG-A--). Laut Einkommensteuerbe- scheid von K für 2010 seien Fahrtkosten in Höhe von 1.459 km, Arbeitsmittel in Höhe von 566 € und übrige Werbungskosten in Höhe von 492 € vom Finanzamt (FA) aner- kannt worden. Gemäß Bescheinigung vom 31. Dezember 2010 betrug der Arbeitslohn in Irland nur 1.171,98 €.

Auf die Bitte des Gerichts, die zu berücksichtigenden Werbungskosten nachzuweisen, hat die Klägerin zunächst nicht reagiert, sondern vorgebracht, es handele sich um ein FSJ. Im Rahmen einer Anfrage des Berichterstatters bei A, auf die hingewiesen wird (Bl. 73 der Gerichtsakte --GA--), ergab sich jedoch, dass dies nicht der Fall ist.

Im Rahmen eines Erörterungstermins vom 27. November 2012 (vgl. Niederschrift, Bl. 129 ff. GA) legte die Klägerin sodann die Belege zur Steuererklärung von K vor. Es stellte sich dabei heraus, dass der Monat August 2010 sowohl bei Einnahmen als auch bei Werbungskosten zu berücksichtigen ist; die anteiligen inländischen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit betragen danach 7.788,90 € (Berechnung Bl. 42 GA). Weiter wurde Einigkeit erzielt, dass einkünftermindernd neben den bisher angesetzten deut- schen Sozialversicherungsbeiträgen weitere Beiträge zur Irischen Sozialversicherung (PRSI) zu berücksichtigen sind (99,62 €). Für die Tätigkeit bei der M-GmbH (5 Monate des Streitzeitraums) wurden Fahrtkosten von 938,40 € (34 km x 92 Tage x 0,30 €) als abziehbar angesehen. Zusätzlich wurden Arbeitsmittel in Höhe von 367,60 € von der Klägerin belegmäßig nachgewiesen. 271,46 € erkannte die FK für den Flug nach Z/Irland an (Flugticket laut Beleg, Anreise von X/Deutschland zum Flughafen Y/Deutschland und Fahrt vom Flughafen Z/Irland zum Haus der A).

Der Berichterstatter legte im Termin unter Berufung auf das Urteil des Schleswig- Hosteinischen Finanzgerichts (FG) vom 23. Januar 2012 5 K 64/11 (DStRE 2012, 918) dar, dass er am Ansatz eines Sachbezugs als ausländischer Arbeitslohn zweifle. Es spreche viel dafür, dass Unterkunft und Verpflegung in eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers gewährt worden seien, weil K auch bei den Mahlzeiten und in der Nacht die Behinderten betreut und versorgt habe. Dass der Ansatz für die Unterkunft

überhöht erfolgt sei, wurde vom Vertreter der FK bereits im Termin ebenso gesehen. Er reduzierte durch Schreiben vom 15. Februar 2013 den Ansatz des Sachbezugs aufgrund des Zusammenlebens mit den betreuten Personen und den anderen Bediensteten in der Wohngruppe auf den Wert für Auszubildende in einer Gemeinschaftsunterkunft mit mehr als 3 Beschäftigten (monatlich 20,40 € bzw. 0,68 € täglich für 128 Tage = 87,04 €). Einkünftermindernd abzuziehen seien außerdem die nachgewiesenen Praxisgebühren (30 €) sowie eine Auslandsreisekrankenversicherung in Höhe von (5/12 von 6 € =) 2,50 €. Gleichwohl ist aus Sicht der FK der Grenzbetrag damit nach wie vor überschritten, weil Einnahmen in Höhe von (7.788,90 € Arbeitslohn Inland + 1.171,98 € Taschengeld Irland + 1.004,80 € Sachbezug Irland =) 10.180,10 € nur anzuerkennende Aufwendungen in Höhe von 1.709,58 € gegenüber stünden. Die Einkünfte und Bezüge (8.470,52 €) überstiegen damit den anteiligen Grenzbetrag von 6.003 € nach wie vor.

Zusätzlich wurde vom Berichterstatter im Termin die Frage aufgeworfen, ob Verpflegungsmehraufwendungen für die ersten drei Monate des Praktikums in Irland anzuerkennen seien.

Die Klägerin macht nach dem Erörterungstermin noch geltend, es seien weitere Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung während der Tätigkeit in Irland ebenso anzuerkennen wie Verpflegungsmehraufwendungen für die ersten drei Monate der Tätigkeit in Irland, weshalb der Grenzbetrag unterschritten sei.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, die FK unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 25. August 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2011 zu verpflichten, ihr Kindergeld für K für Zeit von August 2010 bis Dezember 2010 in Höhe von  $5 \times 184 \text{ €} = 920 \text{ €}$  zu gewähren.

Die FK beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Sie hat mitgeteilt, dass --im Entscheidungszeitpunkt (s. nun aber BStBl II 2013, Heft 6 vom 17. April 2013, S. 234)-- die Rechtsprechung des BFH zu zeitlich begrenzten auswärtigen Ausbildungsmaßnahmen von der Finanzverwaltung nicht angewendet werde.

## Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet; sie führt zur Stattgabe der Klage. Die FK ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Klägerin kein Kindergeld für K zusteht, weil der Jahresgrenzbetrag überschritten sei. Entgegen der Annahme der FK sind jedenfalls Verpflegungsmehraufwendungen für die ersten drei Monate der Tätigkeit in Irland (42 € x 92 Tage = 3.864,00 €) zu berücksichtigen; der Grenzbetrag ist damit unterschritten.

I. Zunächst einmal gehen mittlerweile beide Beteiligte übereinstimmend zu Recht davon aus, dass ein Anspruch der Klägerin auf Kindergeld für K ab seiner Bewerbung bei der A im April 2010 (zunächst als ausbildungsplatzsuchendes Kind und dann ab August 2010 als Kind in Berufsausbildung) nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c bzw. Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) dem Grunde nach besteht. Die Betreuung und Pflege von Behinderten in einer Wohngruppe ist ein Praktikum für die später angestrebte Tätigkeit als Heilerziehungspfleger.

Eine Berücksichtigung als Kind, das einen Freiwilligendienst im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ableistet, ist demgegenüber --wie sich aus dem Schreiben der A Deutschland vom 25. September 2012 zweifelsfrei ergibt-- nicht möglich.

II. Entgegen der Auffassung der FK übersteigen die Einkünfte und Bezüge den anteiligen Grenzbetrag von 6.003 € (9/12 von 8.004 € gemäß § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG) nicht.

1. 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 abzuziehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 29. Mai 2008 III R 33/06, BFH/NV 2008, 1664; vom 22. Oktober 2009 III R 101/07, BFH/NV 2010, 200). Soweit das Besteuerungsrecht an den von K in Irland erzielten Einkünften nach Art. XVIII (oder Art. XII Abs. 1 Satz 2) des im Streitzeitraum noch anzuwendenden Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom

Vermögen sowie der Gewerbesteuer (DBA Irland a.F.) vom 17. Oktober 1962 (BGBl. II 1964, 266, BStBl. I 1964, 320) Irland zusteht, sind die steuerfreien Einkünfte von K als Bezüge zu erfassen; die Ermittlung der gleichzeitig von den Bezügen abziehbaren, auf die ausländischen Einkünfte entfallenden Werbungskosten erfolgt nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. Juni 2011 III R 28/09, BFHE 234, 149, BStBl II 2012, 213, zum DBA USA). Werbungskosten, die mit den ausländischen Einkünften in einem Veranlassungszusammenhang stehen, sind zunächst mit den entsprechenden Einnahmen zu verrechnen; erst hinsichtlich des sich danach ergebenden Saldos ist eine Umqualifizierung in Bezüge zulässig (BFH-Urteil vom 27. September 2012 III R 13/12, BFHE 239, 123, BFH/NV 2013, 312). Wird der Saldo negativ, können die Aufwendungen jedenfalls als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften von K abgezogen werden, wenn die Aufwendungen --wie im Streitfall-- in einem Veranlassungszusammenhang mit einer künftigen Berufstätigkeit des Kindes im Inland --hier: als Heilerziehungspfleger-- stehen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juli 2011 VI R 5/10, BFHE 234, 262, BStBl II 2012, 553; siehe auch BFH-Urteil in BFHE 239, 123, BFH/NV 2013, 312).

2. Ausgehend davon bestehen zunächst keine Bedenken gegen die von der FK anerkannten Abzugsbeträge in Höhe von 1.709,58 €. Dies gilt namentlich auch für die Beiträge von K zur „Pay-Related Social Insurance“ --PRSI-- (vgl. dazu Europäische Kommission, „Ihre Rechte der sozialen Sicherheit in Irland“, S. 5 f., abrufbar unter <http://ec.europa.eu/social/>; und Deutsche Rentenversicherung, „Meine Zeit in Irland - Arbeit und Rente europaweit“, S. 10 f., im Internet abrufbar unter <http://www.deutscherentenversicherung.de>, sowie [in englischer Sprache] [http://www.citizensinformation.ie/en/social\\_welfare/irish\\_social\\_welfare\\_system/social\\_insurance\\_prsi/](http://www.citizensinformation.ie/en/social_welfare/irish_social_welfare_system/social_insurance_prsi/)), die vorab von den Bezügen abzuziehen sind.

3. Außerdem sind K für die ersten drei Monate seines Praktikums in Irland Verpflegungsmehraufwendungen zu gewähren, weil diese Tätigkeit nur vorübergehend war.

a) Nach § 9 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gilt für Arbeitnehmer u.a. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG sinngemäß. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 dürfen sog. Verpflegungsmehraufwendungen (Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen) nur abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige vorübergehend von sei-



ner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt beruflich tätig wird. Für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt entfernt tätig wird, waren bei einer Tätigkeit in Irland im Streitzeitraum 42 € anzusetzen (§ 4 Abs. 5 Satz 4 i.V.m. Anhang 25 des Lohnsteuer-Handbuchs --LStH-- für 2010). Bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug auf die ersten drei Monate (§ 4 Abs. 5 Satz 5 EStG). Verpflegungsmehraufwendungen sind auch dann abziehbar, wenn keine doppelte Haushaltsführung vorliegt, wie sich aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 EStG ergibt, weil ein Arbeitnehmer im Rahmen einer Auswärtstätigkeit seinen Lebensmittelpunkt auch dann weiterhin in seinem Heimatort haben kann, wenn er dort über keinen eigenen Hausstand i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG verfügt (BFH-Urteil vom 19. September 2012 VI R 78/10, BFHE 239, 80, BStBI II 2013, 284).

aa) Nach der Rechtsprechung des BFH kann ein Arbeitnehmer nach diesen Vorschriften Mehraufwendungen für seine Verpflegung dann als Werbungskosten abziehen, wenn sich der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen auf einer sog. „Auswärtstätigkeit“ befunden hat (BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 VI R 35/08, BFHE 230, 147, BStBI II 2010, 852, m.w.N.). Demgegenüber kommt es darauf, ob überhaupt ein Verpflegungsmehraufwand eintritt, ebenso wenig an wie auf die konkrete Verpflegungssituation am Einsatzort (BFH-Urteil vom 11. Mai 2005 VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBI II 2005, 782).

bb) Der Begriff der Wohnung i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG ist weit auszulegen; zwar muss es sich um eine eigene Wohnung des Steuerpflichtigen handeln, die er --ggf. gemeinsam mit anderen Personen-- tatsächlich bewohnt (vgl. BFH-Urteil vom 26. August 1988 VI R 92/85, BFHE 155, 61, BStBI II 1989, 144), doch kann dies auch ein Zimmer im Haus der Eltern sein (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2009 III R 48/09, BFH/NV 2010, 629, m.w.N.).

cc) Als Mittelpunkt einer dauerhaft angelegten Tätigkeit i.S. des § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG kommt nach der neueren Rechtsprechung des BFH jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers in Betracht, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder aufsucht; dies ist regelmä-

ßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein Zweigbetrieb (BFH-Urteile vom 5. August 2004 VI R 40/03, BFHE 207, 225, BStBI II 2004, 1074; vom 11. Mai 2005 VI R 25/04, BFHE 209, 523, BStBI II 2005, 791). Der Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG) entspricht damit dem Begriff der (regelmäßigen) Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (BFH-Urteil vom 19. Januar 2012 VI R 36/11, BFHE 236, 353, BStBI II 2012, 503).

dd) Bei einer vorübergehenden Bildungsmaßnahme existiert jedoch nach der neueren Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteile vom 9. Februar 2012 VI R 44/10, BFHE 236, 431, BStBI II 2013, 234; VI R 42/11, BFHE 236, 439, BStBI II 2013, 236; in BFHE 239, 80, BStBI II 2013, 284; vom 16. Januar 2013 VI R 14/12, BFH/NV 2013, 820; s. auch BFH-Urteil vom 22. November 2012 III R 64/11, BFHE 239, 355, BFH/NV 2013, 460 zur --anders als hier-- arbeitgeberfremden Einrichtung) keine regelmäßige Arbeitsstätte; denn eine Bildungsmaßnahme ist nicht auf Dauer angelegt.

b) Gemessen daran sind Verpflegungsmehraufwendungen zu gewähren, weil K in Irland von seiner Wohnung in X/Deutschland entfernt tätig war und in Irland auch nicht sein (neuer) Tätigkeitsmittelpunkt lag. Sein Zimmer bei seinen Eltern und seinen Lebensmittelpunkt in X/Deutschland hat K während des Praktikums beibehalten. Zudem war das Praktikum keine „dauerhaft angelegte ... Tätigkeit“, sondern nur eine „vorübergehende Tätigkeit“ im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG. Es war (zunächst bis zum 24. August 2011) zeitlich befristet (Bl. 290 KiG-A) und K hat, wie sich schon aus dem Schreiben vom 26. August 2010 (Bl. 297 KiG-A) ergibt, von Anfang an erwogen, anschließend eine Ausbildung in einem Sozialberuf im Inland zu absolvieren. Dass auch eine längerfristige Tätigkeit von mehr als drei Monaten „vorübergehend“ i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG sein kann, wird von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG explizit bestätigt. In Irland war deshalb --nach Wegfall des früheren Tätigkeitsmittelpunkts bei der M-GmbH-- kein neuer Tätigkeitsmittelpunkt von K.

c) Die danach anzuerkennenden Verpflegungsmehraufwendungen betragen bei einer Tätigkeit in Irland im Streitzeitraum 42 € pro Tag (siehe BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2008, Anhang 25 LStH 2010). Ist danach von den bisher von der FK angenommenen Einkünften und Bezügen (zuletzt 8.470,52 €) ein weiterer Betrag von

92 x 42 € = 3.864,00 € abzuziehen, betragen die Einkünfte und Bezüge maximal lediglich 4.606,52 € und liegen schon damit unter dem anteiligen Grenzbetrag.

d) Darauf, dass K in Irland unentgeltliche Gemeinschaftsverpflegung erhalten hat, kommt es im Ergebnis vorliegend nicht an (vgl. BFH-Urteile vom 24. März 2011 VI R 11/10, BFHE 233, 171, BStBl II 2011, 829; vom 13. Dezember 2007 VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936), weil die FK im Rahmen der Grenzbetragsberechnung 917,76 € als Sachbezugswert der Gemeinschaftsverpflegung erfasst hat (Bl. 334 KiG-A). Dies mit der FK vorausgesetzt (s. dazu aber sogleich 4.a.), ist der Werbungskostenabzug bei den steuerfreien Einkünften (als Bezügen) nicht um 917,76 € zu kürzen.

4. Ist der Grenzbetrag schon aus den unter 3. genannten Gründen unterschritten, kommt es auf weitere Punkte an sich nicht mehr an.

a) So kommt es an sich nicht mehr darauf an, dass nach Auffassung des erkennenden Senats im Streitfall der von der FK vorgenommene Ansatz eines Sachbezugs für Unterkunft und Verpflegung in Höhe von zuletzt (917,76 € + 87,04 € =) 1.004,80 € als Bezüge von K nicht gerechtfertigt erscheint, weil die kostenfreie Unterkunft und Verpflegung für K eigenbetrieblichen Interessen der A gedient haben (vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 1975 VI R 28/73, BFHE 115, 342, BStBl II 1976, 134; Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG in DStRE 2012, 918). K musste nämlich in der Einrichtung essen und übernachten, um sich um die behinderten Menschen jederzeit, auch nachts, kümmern und um gemeinsam mit diesen Personen die Mahlzeiten einnehmen zu können. Beides ist Teil des Betriebskonzepts der A, dass die Mitarbeiter der A das Alltagsleben der behinderten Menschen teilen anstatt sie „nur“ zu betreuen (Bl. 92 ff., 98 ff. GA). Die Freizeit von K beschränkte sich infolgedessen --außerhalb seines Jahresurlaubs von drei Wochen-- auf zwei Stunden an einem Abend pro Woche sowie einen freien Tag pro Woche und ein langes Wochenende pro Monat (Bl. 120, 123 GA).

b) Zu beachten ist allerdings weiter, dass als Folge des Nichtansatzes der Sachbezugswerte für Verpflegung (917,76 €) als Bezüge die abziehbaren Verpflegungsmehraufwendungen um denselben Betrag zu kürzen sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 171, BStBl II 2011, 829). Per Saldo verändert sich deshalb am Ergebnis der Berechnung von 4.606,52 € aufgrund der Auffassung des Senats hinsichtlich der Verpflegung betragsmäßig nichts. Per Saldo bleibt nur eine weitere Verminderung der Einkünfte und Bezü-

ge um 87,04 € für die unentgeltliche Unterkunft. Der Grenzbetrag ist aber ohnehin schon deutlich unterschritten.

c) Ebenfalls keiner Entscheidung bedarf deshalb mehr, dass entgegen der Auffassung der FK aufgrund der neueren Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 26. Juli 2012 VI R 10/12, BFHE 238, 413, BStBl II 2013, 208), die mittlerweile von der Finanzverwaltung angewendet wird, eine doppelte Haushaltsführung von K vorliegen kann. Jedoch kommt es darauf schon deshalb nicht an, weil die Kosten einer Unterkunft am Ort der Bildungsmaßnahme auch dann abgezogen werden können, wenn keine doppelte Haushaltsführung vorliegt (BFH-Urteil in BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284). Jedoch kann der Wert der unentgeltlichen Unterkunft von 87,04 € nicht zusätzlich abgezogen werden, wenn man der Auffassung unter 4.a folgt, sondern die Einnahmen sind bereits zu vermindern (4.b). Sonstige Kosten für die Unterkunft hat K nicht gehabt.

III. Soweit der Klägerin nach Auffassung des erkennenden Senats an sich wohl auch Kindergeld für die Monate April bis Juli 2010 zu gewähren ist, ist diese Zeit vorliegend nicht Streitgegenstand, so dass der Senat im Rahmen seines Urteils nicht darüber entscheiden darf. Im Übrigen hat die FK weder über einen solchen Antrag der Klägerin entschieden noch ist ein Vorverfahren für diese Monate durchgeführt, so dass eine unmittelbare Klage für diesen Zeitraum derzeit unzulässig wäre. Es erscheint deshalb ratsam, dass die Klägerin einen Kindergeldantrag für diese Monate bei der FK stellt.

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. § 708 Nr. 11, §§ 709, 711 ZPO. Ein Fall des § 137 FGO liegt nicht vor, obwohl die Klägerin zahlreiche weitere Werbungskosten erst im Laufe des Klageverfahrens nachgewiesen hat, weil die FK bei rechtzeitiger Geltendmachung ohnehin nicht anders entschieden hätte, weil sie die Verpflegungsmehraufwendungen für nicht abziehbar hält. Das verspätete Vorbringen der Klägerin ist deshalb für die Entstehung der Kosten des Verfahrens nicht kausal (vgl. dazu BFH-Urteile vom 29. Oktober 1981 I R 89/80, BFHE 134, 245, BStBl II 1982, 150; vom 22. April 2004 V R 72/03, BFHE 205, 525, BStBl II 2004, 684).

V. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, weil es sich zwar bei Fragen des Jahresgrenzbetrags an sich um ausgelaufenes Recht handelt, aber die

Frage, ob bei einem von Vorneherein zeitlich befristeten Praktikum Verpflegungsmehraufwendungen anzuerkennen sind, nach wie vor (für die Einkommensteuerfestsetzung von Auszubildenden) grundsätzlich bedeutsam ist.