

# Urteil vom 09. Februar 2012, VI R 42/11

## Fahrtkosten im Rahmen einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4b, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 9, EStG § 9 Abs 6, EStG § 12 Nr 5, EStG § 52 Abs 12, EStG § 52 Abs 23d, EStG § 52 Abs 30a

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 02. August 2011, Az: 4 K 40/11

## Leitsätze

1. Eine Bildungseinrichtung ist nicht als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen, auch wenn diese häufig über einen längeren Zeitraum hinweg zum Zwecke eines Vollzeitunterrichts aufgesucht wird (Änderung der Rechtsprechung in BFH-Urteilen vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825, und vom 22. Juli 2003 VI R 190/97, BFHE 203, 111, BStBl II 2004, 886).
2. Aufwendungen eines Zeitsoldaten für Fahrten zur Ausbildungsstätte, die im Rahmen einer vollzeitigen Berufsförderungsmaßnahme anfallen, sind deshalb nicht mit der Entfernungspauschale, sondern in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Reisekosten, die einem Soldaten auf Zeit im Rahmen einer Berufsförderungsmaßnahme entstanden sind, als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war bis zum 30. Juni 2009 Soldat auf Zeit (zuletzt im Range eines Oberfeldwebels) und bezog als solcher im Streitjahr (2009) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Durch Bescheid vom 29. November 2007 bewilligte das Kreiswehersatzamt dem Kläger die Förderung einer beruflichen Bildungsmaßnahme nach § 5 des Soldatenversorgungsgesetzes. Hierbei handelte es sich um die in der Zeit von Februar 2008 bis Januar 2010 in Vollzeitform durchgeführte "A-Ausbildung Fachrichtung ..." an der A-Schule in B. Für die Zeit von Februar 2008 bis Juni 2009 wurde der Kläger vom militärischen Dienst freigestellt. Bereits im Juni 2007 hatte der Kläger --erfolglos-- einen Antrag auf Zulassung zur Laufbahn der Offiziere des militärfachlichen Dienstes gestellt. Ein im Jahr 2008 gestellter Wiederholungsantrag wurde im März 2009 abgelehnt.
- 3 Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger Fortbildungskosten in Höhe von 7.570 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Diese entfielen in Höhe von 6.452 € auf die unter Zugrundelegung eines Kostensatzes von 0,30 € je gefahrenen Kilometer ermittelten Kosten der Fahrten zwischen der Wohnung und der A-Schule in B und in Höhe von 918 € auf Verpflegungsmehraufwendungen wegen mindestens achtstündiger Abwesenheit von der Wohnung an 153 Tagen.
- 4 Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die geltend gemachten Fahrtkosten jedoch nur in Höhe des sich unter Ansatz der Entfernungspauschale gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ergebenden Betrages von 3.226 € (192 Fahrten x 56 km x 0,30 € = 3.225,60 €). Die Berücksichtigung der Mehraufwendungen für Verpflegung lehnte er in vollem Umfang ab. Zur Begründung führte er aus, dass es sich bei der Teilnahme an der Fortbildungsmaßnahme nicht um eine vorübergehende Auswärtstätigkeit gehandelt habe, weil der Kläger wegen der Beendigung seiner Dienstzeit nicht mehr an seinen früheren Arbeitsplatz zurückgekehrt sei. Damit sei die A-Schule in B zu seiner regelmäßigen Arbeitsstätte geworden.

- 5 Die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 2051 veröffentlichten Gründen ab.
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Der Kläger beantragt,  
  
das angefochtene Urteil des Niedersächsischen FG vom 3. August 2011 4 K 40/11 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 9. Dezember 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Januar 2011 insoweit abzuändern, als weitere Werbungskosten in Höhe von 4.144 € bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden.
- 8 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist teilweise begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und der Klage teilweise stattgegeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Aufwendungen des Klägers für die Fahrten zur A-Schule nach B sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzusetzen. Der geltend gemachte Verpflegungsmehraufwand in Höhe von 918 € war hingegen im Streitjahr wegen der in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG normierten Dreimonatsfrist nicht einkünftermindernd zu berücksichtigen.
- 10 1. Werbungskosten, nämlich Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, liegen vor, wenn sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Sie sind beruflich veranlasst, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Steuerpflichtige gegenwärtig noch keine Einnahmen erzielt. Dann sind die Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar, wenn --wie zwischen den Beteiligten vorliegend zu Recht nicht in Streit steht-- sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen. Diese Voraussetzungen können auch bei berufsbezogenen Bildungsmaßnahmen erfüllt sein (zuletzt Senatsurteil vom 27. Oktober 2011 VI R 52/10, BFHE 235, 444, BFH/NV 2012, 323). § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592), die nach § 52 Abs. 12, 23d und 30a EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 gelten sollen, stehen dem im Streitfall schon deshalb nicht entgegen, weil der Kläger vor Beginn seiner A-Ausbildung als Soldat auf Zeit eine militärische Ausbildung durchlaufen und damit eine erste Berufsausbildung im Sinne dieser Vorschriften absolviert hat. Denn eine Berufsausbildung im Sinne des Steuerrechts liegt nicht nur vor, wenn der Steuerpflichtige im dualen System oder innerbetrieblich Berufsbildungsmaßnahmen durchläuft. Allein maßgebend kann nur sein, ob die Ausbildung berufsbezogen ist und eine Voraussetzung für die geplante Berufsausübung darstellt (Senatsurteil in BFH/NV 2012, 323). Diese Grundsätze gelten auch nach den Neuregelungen in § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz unverändert fort. Deshalb ist die vom Kläger im Rahmen eines Dienstverhältnisses als Soldat auf Zeit absolvierte dreijährige militärische Ausbildung eine berufliche Erstausbildung.
- 11 2. Als Werbungskosten abziehbar sind sämtliche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der beruflichen Bildungsmaßnahme stehen. Hierzu gehören auch Fahrt- bzw. Mobilitätskosten. Sie sind grundsätzlich gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen (Vorlagebeschluss des Senats vom 10. Januar 2008 VI R 17/07, BFHE 219, 358, BStBl II 2008, 234 ff.).
- 12 a) Im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Lastengleichheit hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, im Einkommensteuerrecht die objektive finanzielle Leistungsfähigkeit nach dem Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den beruflichen Erwerbsaufwendungen andererseits zu bemessen (objektives Nettoprinzip). Auch Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind nach Auffassung des Senats beruflich veranlasst und damit Erwerbsaufwendungen (Beschluss in BFHE 219, 358, BStBl II 2008, 234, 244 f.).

- 13** b) Das objektive Nettoprinzip erfährt allerdings durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG insoweit eine Einschränkung, als die Fahrtkosten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte nicht im tatsächlichen Umfang, sondern nur nach Maßgabe einer Entfernungspauschale steuerlich abziehbar sind. Diese Begrenzung ist nach Ansicht des Senats im Grundsatz sachlich gerechtfertigt (Urteil vom 11. Mai 2005 VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782). Denn liegt eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, so kann sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Dies kann etwa durch Bildung von Fahrgemeinschaften und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. durch eine entsprechende Wohnsitznahme geschehen. Für diesen Grundfall erweist sich die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Mai 2005 VI R 25/04, BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791).
- 14** c) Die Begrenzung der Steuererheblichkeit von Wegekosten ist nach bisheriger Rechtsprechung des Senats auch bei Fahrten im Rahmen beruflicher Bildungsmaßnahmen zu beachten. Denn danach ist eine Bildungseinrichtung regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG, wenn diese häufig über einen längeren Zeitraum hinweg zum Zwecke eines Vollzeitunterrichts aufgesucht wird (BFH-Urteile vom 29. April 2003 VI R 86/99, BFHE 202, 299, BStBl II 2003, 749; vom 22. Juli 2003 VI R 190/97, BFHE 203, 111, BStBl II 2004, 886, und vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825; vgl. auch FG Münster, Urteil vom 27. August 2002 1 K 5930/01 E, EFG 2002, 1588, m.w.N.).
- 15** 3. Hieran hält der erkennende Senat nicht länger fest (Urteil vom 9. Februar 2012 VI R 44/10, BFHE 236, 431).
- 16** a) Denn auch wenn die berufliche Fort- oder Ausbildung die volle Arbeitszeit des Steuerpflichtigen in Anspruch nimmt, ist eine Bildungsmaßnahme, auch wenn sie sich --wie vorliegend die vom Kläger zu Erwerbszwecken durchgeführte Ausbildung zum ...-- über einen längeren Zeitraum erstreckt, regelmäßig vorübergehend und nicht auf Dauer angelegt. Wie bei einer Auswärtstätigkeit (vgl. bereits BFH-Urteile in BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782; vom 11. Mai 2005 VI R 70/03, BFHE 209, 508, BStBl II 2005, 785) hat in einem solchen Fall der Steuerpflichtige typischerweise nicht die vorbezeichneten Möglichkeiten, seine Wegekosten gering zu halten (vgl. Bergkemper, Finanz-Rundschau 2008, 1072 <1074>). Damit ist eine Ausnahme von dem sonst geltenden Grundsatz der unbeschränkten Abzugsfähigkeit von Werbungskosten in den Fällen der vollzeitigen Aus- und Fortbildung nicht gerechtfertigt.
- 17** b) Im Übrigen versteht der BFH nach neuerer Rechtsprechung unter "regelmäßiger Arbeitsstätte" i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nur eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers und damit regelmäßig den Betrieb des Arbeitgebers oder einen Zweigbetrieb (Urteile vom 10. Juli 2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818; vom 9. Juli 2009 VI R 21/08, BFHE 225, 449, BStBl II 2009, 822; VI R 42/08, BFH/NV 2009, 1806, und vom 17. Juni 2010 VI R 35/08, BFHE 230, 147, BStBl II 2010, 852). Schon aus diesem Grund ist eine --wie vorliegend-- arbeitgeberfremde Bildungseinrichtung --unabhängig davon, ob die Bildungsmaßnahme die volle Arbeitszeit des Steuerpflichtigen in Anspruch nimmt oder neben einer Voll- oder Teilzeitbeschäftigung ausgeübt wird-- nicht als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen.
- 18** 4. Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann durcherkennen. Die Anzahl der Fahrten und die Entfernung zwischen der Wohnung des Klägers und der in B belegenen A-Schule ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Damit sind bei der Einkommensteuerfestsetzung 2009 weitere Werbungskosten des Klägers in Höhe von 3.226 € bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen und die Einkommensteuer 2009 entsprechend herabzusetzen.
- 19** Im Übrigen wird die Klage abgewiesen. Nach § 9 Abs. 5 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG ist der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen wegen Auswärtstätigkeit auf die ersten drei Monate einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Diese Dreimonatsfrist war im Streitjahr bereits verstrichen. Denn der Kläger hat die Ausbildung zum ... im Februar 2008 begonnen. Die Berechnung der Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 FGO dem FA übertragen.