

Urteil vom 09. February 2012, VI R 44/10

Fahrtkosten im Rahmen eines Vollzeitstudiums

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, 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 FG Köln, 27. April 2010, Az: 7 K 2486/09

Leitsätze

1. Eine Hochschule (Universität) ist nicht als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen, auch wenn diese häufig über einen längeren Zeitraum hinweg zum Zwecke eines Vollzeitstudiums 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. Fahrtkosten von Studentinnen und Studenten zur Hochschule (Universität) sind deshalb nicht mit der Entfernungspauschale, sondern in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Kosten der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für Fahrten zur Hochschule P mit der Pendlerpauschale oder nach Dienstreisegrundsätzen als vorab entstandene Werbungskosten zu berücksichtigen sind.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2006) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die 1968 geborene Klägerin hatte im Streitjahr keine Einkünfte. Sie beendete im Jahr 1995 ein Hochschulstudium als Diplom-Sozialpädagogin. Der Studienabschluss qualifizierte sie in Verbindung mit einem weiteren Fach auch für eine Lehramtstätigkeit an Berufskollegs. Nachdem die Klägerin Anfang 2005 arbeitslos geworden war, begann sie im April 2005 ein Studium bei der Hochschule in P, Studiengang Lehramt an Berufskollegs/Fach H. Ein entsprechendes Grundstudium schloss sie im Oktober 2007 erfolgreich ab. Ihr Studium an der Hochschule beendete sie im Wesentlichen im Sommer 2009. Nach dem Abschluss des Hochschulstudiums wollte die Klägerin an einer Berufsschule als Lehrerin für Sozialpädagogik und H werden.
- 3 Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin für ihr Studium Aufwendungen in Höhe von insgesamt 5.787,09 € als (vorab entstandene) Werbungskosten geltend. Neben Semesterbeiträgen (1.586 €) und Kosten für Büromaterial und Bücher (286,09 €) handelte es sich hierbei um Kosten für insgesamt 145 Fahrten zur Hochschule nach P (3.915 €). Die Fahrtkosten ermittelte sie nach Dienstreisegrundsätzen, indem sie pro gefahrenem Kilometer (Entfernung zwischen Wohnung und Hochschule in P 45 km) 0,30 € ansetzte.
- 4 Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 20. Mai 2008 erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Aufwendungen für das Studium lediglich in Höhe von 3.761 € als Sonderausgaben an. Die Kosten für Büromaterial kürzte er dabei um einen Betrag von 68,63 €, weil insoweit kein Zusammenhang mit dem Hochschulstudium erkennbar sei. Die Fahrtkosten zur Schule berücksichtigte er lediglich im Rahmen der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Höhe von 1.957,50 € (145 x 45 km x 0,30 €).
- 5 Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein und begehrten u.a. die Berücksichtigung der Kosten für die Fahrten zu der Schule in der geltend gemachten Höhe von 3.915 €. Das FA erließ daraufhin unter dem 17. Oktober 2008 einen

Änderungsbescheid für das Streitjahr, in dem es weitere Kosten der Klägerin für Büromaterial und Bücher in Höhe von 41 € als Berufsausbildungskosten anerkannte. Der Bescheid, in dem nunmehr Berufsausbildungskosten in Höhe von insgesamt 3.802 € berücksichtigt sind, wurde zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens.

- 6** Das Begehren der Kläger in Bezug auf die weitergehende Anerkennung von Fahrtkosten blieb jedoch erfolglos. Mit Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 2009 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Die Kosten der Klägerin für ihr Zweitstudium an der Hochschule seien zwar als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen. Bei der Berechnung der abzugsfähigen Aufwendungen seien die Kosten für Fahrten zwischen der Wohnung und der Hochschule jedoch nur eingeschränkt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzuerkennen. Danach seien Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Benutzung eines Kraftwagens lediglich mit 0,30 € für jeden Entfernungskilometer anzusetzen. Diese Begrenzung sei auch bei beruflichen Bildungsmaßnahmen zu beachten, da eine Ausbildungsstätte regelmäßige Arbeitsstätte im Sinne dieser Vorschriften sei.
- 7** Die hiergegen erhobene Klage blieb weitgehend ohne Erfolg. Das FA habe die Fahrtkosten für die Fahrten der Klägerin von ihrer Wohnung zur Hochschule in P zutreffend als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte behandelt und der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG unterworfen. Deshalb sei die Klage nur insoweit begründet, als das FA in der mündlichen Verhandlung erklärt habe, im Streitjahr insgesamt 157 Fahrten der Klägerin zur Hochschule als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzuerkennen. Da der Steuerberechnung in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid bisher nur 145 Fahrten zugrunde gelegt worden seien, seien weitere (vorab entstandene) Werbungskosten in Höhe von 162 € (12 x 45 km x 0,30 €) bei der Einkommensteuerveranlagung 2006 zu berücksichtigen (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 1616).
- 8** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9** Die Kläger beantragen,

das Urteil des Finanzgerichts (FG) Köln vom 28. April 2010 7 K 2486/09 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 17. Oktober 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 2009 insoweit abzuändern, als die von der Klägerin geltend gemachten Fahrten zwischen ihrer Wohnung und der Hochschule P nach Reisekostengrundsätzen berücksichtigt werden.
- 10** Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Denn die Aufwendungen der Klägerin für die Fahrten zur Hochschule nach P sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in tatsächlicher Höhe und nicht lediglich mit 0,30 € für jeden Entfernungskilometer (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) als vorab entstandene Werbungskosten anzusetzen.
- 12** 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 die Klägerin vor Beginn ihres

Studiums an der Hochschule P ein Hochschulstudium als Diplom-Sozialpädagogin und damit unstreitig eine (erste) Berufsausbildung im Sinne dieser Vorschriften absolviert hatte.

- 13** 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.).
- 14** 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.).
- 15** 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).
- 16** 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.).
- 17** 3. Hieran hält der erkennende Senat nicht länger fest.
- 18** 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 das von der Klägerin zu Erwerbzzwecken durchgeführte Vollzeitstudium-- 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.
- 19** b) Im Übrigen kommt eine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nur im Rahmen bezahlter Arbeit in Betracht (vgl. bereits BFH-Urteil vom 23. August 1979 VI R 87/78, BFHE 128, 472, BStBl II 1979, 773). Nach neuerer Rechtsprechung versteht der BFH unter regelmäßiger Arbeitsstätte nur eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, 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 regelmäßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein 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). "Regelmäßige Arbeitsstätte" ist damit typischerweise der Tätigkeitsmittelpunkt eines Arbeitnehmers, der in einem Arbeitsverhältnis steht; die Beschränkung des objektiven Nettoprinzipts durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist auch nur insoweit gerechtfertigt.
- 20** 4. Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann durcherkennen. Denn die Klägerin hat unstreitig 157 Fahrten nach der Hochschule in P (Entfernung 45 km) mit dem eigenen PKW unternommen, so dass weitere Werbungskosten in Höhe von (157 x 45

km x 0,30 € => 2.119,50 € zu berücksichtigen sind und die Einkommensteuer 2006 entsprechend herabzusetzen ist.
Die Berechnung der Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 FGO dem FA übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de