

Urteil vom 14. May 2020, VI R 24/18

Erste Tätigkeitsstätte bei einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme

ECLI:DE:BFH:2020:U.140520.VIR24.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 4 S 8, EStG § 9 Abs 6, EStG § 19 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3, EStG VZ 2014

vorgehend FG Nürnberg, 08. May 2018, Az: 5 K 167/17

Leitsätze

Die Dauer einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme ist für die Einordnung einer Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG unerheblich.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 09.05.2018 - 5 K 167/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der ledige Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist (gelernter) Behälter- und Apparatebauer. Vom 08.09.2014 bis zum 18.12.2014 besuchte er in Vollzeit einen Schweißtechnikerlehrgang bei der Schweißtechnischen Lehr- und Versuchsanstalt in A. In einem Arbeitsverhältnis stand er während dieses Zeitraums nicht.
- 2** In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2014) machte der Kläger bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit diesem Lehrgang u.a. Kosten für eine Unterkunft in A sowie Verpflegungsmehraufwendungen für drei Monate als Werbungskosten geltend. Einen doppelten Haushalt führte er nicht.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen bei der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr nicht.
- 4** Der Einspruch des Klägers hatte im Streitpunkt keinen Erfolg.
- 5** Mit der daraufhin erhobenen Klage begehrte der Kläger zusätzlich auch den Werbungskostenabzug von Umzugskosten. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1262 veröffentlichten Gründen in diesem Punkt teilweise statt. Die Kosten für die Unterkunft sowie die Mehraufwendungen für Verpflegung ließ es dagegen nicht zum Werbungskostenabzug zu, da der Kläger in A während des Schweißtechnikerlehrgangs nicht auswärts tätig gewesen sei, sondern seine erste Tätigkeitsstätte in A gehabt habe.
- 6** Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 7** Er beantragt,
das Urteil des FG Nürnberg vom 09.05.2018 - 5 K 167/17 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.01.2017 dahingehend zu ändern, dass weitere Aufwendungen im

Zusammenhang mit dem Schweißtechnikerlehrgang in Höhe von 4.462,70 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt werden.

- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Rechtsstreit beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass es sich bei der Schweißtechnischen Lehr- und Versuchsanstalt in A im Hinblick auf den Schweißtechnikerlehrgang um die erste Tätigkeitsstätte des Klägers handelte. Es hat deshalb im Ergebnis zu Recht seine Aufwendungen für die Unterkunft in A sowie die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.
- 11 1. Nach § 9 Abs. 4 Satz 8 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2014 als erste Tätigkeitsstätte auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird.
- 12 a) Bei der Schweißtechnischen Lehr- und Versuchsanstalt in A handelt es sich um eine Bildungseinrichtung i.S. von § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG. Diese Bildungseinrichtung hat der Kläger nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auch außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht.
- 13 b) Eine vollzeitige Bildungsmaßnahme liegt --in Abgrenzung zu einer nur in Teilzeit durchgeführten Maßnahme-- vor, wenn die berufliche Fort- oder Ausbildung --wie der hier in Rede stehende Schweißtechnikerlehrgang-- typischerweise darauf ausgerichtet ist, dass sich der Steuerpflichtige ihr zeitlich vollumfänglich widmen muss und die Lerninhalte vermittelnden Veranstaltungen jederzeit besuchen kann.
- 14 c) Eine Bildungseinrichtung gilt auch dann als erste Tätigkeitsstätte, wenn sie vom Steuerpflichtigen im Rahmen einer nur kurzzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird. Davon ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige die Bildungseinrichtung anlässlich der regelmäßig zeitlich befristeten Bildungsmaßnahme nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder (dauerhaft) aufsucht. Eine zeitliche Mindestdauer der Bildungsmaßnahme ist nicht erforderlich. Dies folgt sowohl aus dem Wortlaut, der systematischen Auslegung als auch der Entstehungsgeschichte des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG.
- 15 aa) Eine dahingehende zeitliche Komponente enthält § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG nicht. Die Vorschrift setzt nach ihrem Wortlaut lediglich eine vollzeitige Bildungsmaßnahme außerhalb eines Dienstverhältnisses, nicht aber eine bestimmte Zeitdauer einer solchen Bildungsmaßnahme voraus.
- 16 bb) Auch die Systematik der Norm verlangt nicht nach einer Mindestdauer der Bildungsmaßnahme. Vielmehr spricht der Umstand, dass der Gesetzgeber Steuerpflichtige in Vollzeitausbildung mit Arbeitnehmern vergleicht, die aufgrund der dauerhaften Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung über eine erste Tätigkeitsstätte verfügen, gegen eine solche Zeitkomponente, weil sich beide Personengruppen insoweit auf bestimmte Werbungskosten einrichten und deren Höhe beeinflussen können (BTDrucks 17/10774, 15). Die Dauer des jeweiligen Arbeitsverhältnisses ist für das Auffinden der ersten Tätigkeitsstätte unerheblich. Dies verdeutlicht die vom Gesetzgeber gewählte Typisierung in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG, wonach auch bei kurzzeitigen Arbeits- oder Dienstverhältnissen eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen kann (Senatsurteil vom 11.04.2019 - VI R 36/16, BFHE 264, 240, BStBl II 2019, 543). Dieser auch schon vor der Einführung des neuen Reisekostenrechts geltende Grundsatz (z.B. Senatsurteil vom 06.11.2014 - VI R 21/14, BFHE 247, 427, BStBl II 2015, 338, Rz 14) trägt auch die Fiktion in § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG, nach der eine Bildungseinrichtung unter den dort weiter genannten Voraussetzungen zeitunabhängig als erste Tätigkeitsstätte gilt. Denn auch bei einer --im Regelfall-- zeitlich begrenzten Bildungsmaßnahme sucht der Steuerpflichtige die Bildungseinrichtung zu Ausbildungszwecken typischerweise

nicht nur gelegentlich, sondern während der unter Umständen kurzzeitigen Bildungsmaßnahme fortdauernd und immer wieder auf, so dass er sich auf die ihm insoweit entstehenden Werbungskosten einrichten und deren Höhe beeinflussen kann.

- 17** cc) Folglich kann für die Bestimmung einer Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte auch nicht auf die vom FG herangezogene, für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen maßgebliche Dreimonatsfrist zurückgegriffen werden. Mit ihr unterstellt der Gesetzgeber typisierend, dass die bei Beginn einer Auswärtstätigkeit oder doppelten Haushaltsführung vorhandene überwiegende berufliche Veranlassung des Verpflegungsmehraufwands nunmehr entfallen ist, weil der Steuerpflichtige nach Ablauf dieser Frist regelmäßig eine Verpflegungssituation vorfindet, die keinen beruflich veranlassten Mehraufwand (mehr) verursacht (BTDrucks 13/901, 129; vgl. dazu Senatsurteil vom 08.07.2010 - VI R 10/08, BFHE 230, 352, BStBl II 2011, 32, Rz 16). Diese --den vorübergehenden beruflichen Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen für die eigene Verpflegung, die grundsätzlich der einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Privatsphäre des Steuerpflichtigen zugehören, betreffende-- Regelung erlaubt nicht, auf die Voraussetzungen für das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte rückzuschließen. Denn eine auswärtige Tätigkeitsstätte wird nicht durch bloßen Zeitablauf zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte/ersten Tätigkeitsstätte (s. bereits Senatsurteil vom 10.04.2008 - VI R 66/05, BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825, Rz 15, m.w.N.).
- 18** dd) Ebenso wenig lässt sich aus § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (BGBl I 2014, 2417), nach dem eine den Werbungskostenabzug für eine zweite Ausbildung eröffnende Erstausbildung u.a. voraussetzt, dass der erste Ausbildungsgang mindestens zwölf Monate dauert, ein zeitliches Kriterium für das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte in einer Bildungseinrichtung ableiten. Der Gesetzgeber sucht durch die in § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG geregelten Mindestanforderungen an eine Erstausbildung die einfachgesetzliche Zuordnung der ersten Berufsausbildung und des Erststudiums zur privaten Lebensführung in § 9 Abs. 6 EStG abzusichern (BTDrucks 18/3017, 43). Auf § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG lässt sich dieser Gedanke jedoch nicht übertragen. Denn mit dieser Regelung will der Gesetzgeber ersichtlich die steuerliche Lastengleichheit zwischen Arbeitnehmern und "Vollzeitauszubildenden" im Hinblick auf den Werbungskostenabzug beruflich veranlasster Aufwendungen herstellen (BTDrucks 17/10774, 15). Eine "zeitliche Verklammerung" beider Vorschriften kommt damit --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht in Betracht.
- 19** ee) Die Entstehungsgeschichte des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG bestätigt das Auslegungsergebnis. Mit der Einführung des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG hat der Gesetzgeber die kurz zuvor geänderte Rechtsprechung des Senats, nach der es sich bei einer vollzeitig besuchten Bildungseinrichtung/Universität nicht länger um eine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. handelte (Senatsurteile vom 09.02.2012 - VI R 42/11, BFHE 236, 439, BStBl II 2013, 236, und VI R 44/10, BFHE 236, 431, BStBl II 2013, 234), überschrieben, um bei vollzeitigen Bildungsmaßnahmen zu den Rechtsfolgen, die an eine regelmäßige Arbeitsstätte (jetzt erste Tätigkeitsstätte) anknüpfen, zurückzukehren (s.a. BMF-Schreiben vom 24.10.2014 - IV C 5-S 2352/14/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz 32; zur dahingehenden früheren Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil in BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825, unter II.1.d, m.w.N.). Damit sollte die steuerliche Lastengleichheit zwischen Arbeitnehmern und "Vollzeitauszubildenden" hergestellt werden (BTDrucks 17/10774, 15).
- 20** 2. Folglich sind seit Einführung des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG zum Veranlagungszeitraum 2014 --im Gegensatz zur früheren Rechtslage-- bei vollzeitigen Bildungsmaßnahmen, die außerhalb eines Dienstverhältnisses erfolgen, Aufwendungen für die Wege zur Bildungseinrichtung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG und damit nach Maßgabe der Entfernungspauschale als Werbungskosten anzusetzen. Übernachtungskosten und Verpflegungsmehraufwendungen sind ebenfalls nicht länger nach Dienstreisegrundsätzen, sondern nur noch im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG bzw. bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 9 Abs. 4a EStG einkommensteuerlich zu berücksichtigen.
- 21** Dies hat der Gesetzgeber in § 9 Abs. 4 Satz 8 2. Halbsatz EStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 --KroatienAnpG-- (BGBl I 2014, 1266) klarstellend geregelt (BTDrucks 18/1529, 51). Denn danach sind die Regelungen für Arbeitnehmer nach Abs. 1 Satz 3 Nrn. 4 und 5 sowie Abs. 4a --ebenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 2014 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des KroatienAnpG)-- entsprechend anzuwenden.
- 22** 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Aufwendungen des Klägers für die Unterkunft in A sowie die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen im Ergebnis zu Recht nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.

Die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Der Kläger unterhielt in den Streitjahren --nach den nicht mit Verfahrensrügen angefochtenen und daher den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO)-- keinen eigenen Hausstand außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte. Dies steht zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren zu Recht nicht mehr im Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von einer weiteren Begründung ab.

23 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de