

Urteil vom 16. Januar 2013, VI R 14/12

Kindergeld: Fahrtaufwendungen als Werbungskosten - Dienstverhältnis i.S. des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG

BFH VI. Senat

EStG § 62 Abs 1, EStG § 63 Abs 1 S 2, EStG § 31 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 5, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 6, EStG § 52 Abs 23d S 5, EStG VZ 2007

vorgehend FG Nürnberg, 10. November 2010, Az: 7 K 1081/2009

Leitsätze

Leistet ein Student den praktischen Teil seiner Hochschulausbildung in einem Betrieb außerhalb der Hochschule ab, ist der Betrieb nicht seine regelmäßige Arbeitsstätte. Die Kosten für die Wege dorthin sind uneingeschränkt als Werbungskosten abziehbar .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) bezog für seinen 1984 geborenen Sohn (J) Kindergeld im Streitjahr 2007. J studierte seit dem Wintersemester 2004/2005 an der Fachhochschule C-Stadt den Studiengang Wirtschaftsingenieurwesen, den er im März 2009 mit der erfolgreich abgelegten Diplomprüfung abschloss.
- 2** Das von J durchgeführte Fachstudium umfasst zwei praktische Studiensemester. Diese sind Bestandteil des Studiums und erstrecken sich einschließlich der praxisbegleitenden Lehrveranstaltungen über einen regelmäßig zusammenhängenden Zeitraum von 20 Wochen. Sie werden unter der Betreuung der Hochschule in Betrieben außerhalb der Hochschule abgeleistet und integrieren Studium und Berufspraxis. Während der praktischen Studiensemester bleibt der Student Mitglied der Hochschule.
- 3** Zur Durchführung der praktischen Studiensemester schloss J am 16. März 2005 mit der Firma Z (GmbH) in A einen "Ausbildungsvertrag für das Studium mit vertiefter Praxis" ab. In § 1 des Vertrags ist u.a. bestimmt, dass die betriebliche Zusatzpraxis Bestandteil des Studiums ist und ausschließlich der Vertiefung der Ausbildungsinhalte der praktischen Studiensemester dient. Nach § 2 des Vertrags umfasste die betriebliche Ausbildung während der praktischen Studiensemester und der Zusatzpraxis den Zeitraum vom 1. August 2005 bis zum 31. Juli 2008. Die GmbH verpflichtete sich u.a., den "Studenten" in der Ausbildungszeit auszubilden, fachlich zu betreuen und ihm die Teilnahme an Lehrveranstaltungen und Prüfungen zu ermöglichen. J verpflichtete sich, die gebotenen Ausbildungsmöglichkeiten wahrzunehmen und dabei die tägliche Ausbildungszeit, die der üblichen Arbeitszeit der Ausbildungsstelle entsprach, einzuhalten. Er verpflichtete sich auch zu einem ordnungsgemäßen Studium mit dem Ziel, das Studium möglichst in der Regelstudienzeit abzuschließen (s. zu den Pflichten der Vertragspartner im Einzelnen § 3 des Vertrags). In § 4 des Vertrags wurde zudem eine monatliche Ausbildungsvergütung vereinbart (1. Ausbildungsjahr: 716 € brutto; 2. Ausbildungsjahr: 766 € brutto; 3. Ausbildungsjahr: 801 € brutto). Die Fachhochschule C-Stadt stimmte der Ableistung der beiden praktischen Studiensemester durch J bei der GmbH am 4. April 2005 zu.
- 4** J bezog im Streitjahr von der GmbH Vergütungen in Höhe von 12.845 € abzüglich Sozialversicherungsbeiträgen in Höhe von 2.621,67 €. Er suchte die GmbH an 173 und die Fachhochschule an 47 Tagen auf. Die Entfernung von seiner Wohnung zur GmbH betrug 20 km und zur Fachhochschule 10 km. J musste im Streitjahr Studiengebühren in Höhe von 577 € aufbringen.
- 5** Mit Bescheid vom 10. Februar 2009 hob die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) die Festsetzung von Kindergeld für das Streitjahr auf und forderte das für diesen Zeitraum bereits gezahlte Kindergeld in Höhe von

1.848 € zurück. Die Familienkasse war der Ansicht, dass die Einkünfte und Bezüge des J den Jahresgrenzbetrag gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) überschritten hätten.

- 6** Im Klageverfahren machte der Kläger u.a. geltend, die Einkünfte des J hätten sich im Streitjahr auf lediglich 7.429 € belaufen und damit den Jahresgrenzbetrag unterschritten. Die Kosten für die Wege zur GmbH seien gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt abziehbar. Die GmbH sei nicht die regelmäßige Arbeitsstätte seines Sohnes gewesen.

7

Die Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ermittelte die gemäß § 32 Abs. 4 EStG maßgeblichen Einkünfte wie folgt:

Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit	12.845,00 €
abzüglich Sozialversicherungsbeträge	2.621,67 €
abzüglich Werbungskosten:	
Wege zur GmbH (173 x 20 km x 0,30 €/km)	1.038,00 €
besondere Ausbildungskosten:	
Fahrten zur Fachhochschule (47 x 10 km x 0,30 €/km x 2)	282,00 €
Studiengebühren	577,00 €
Einkünfte	8.326,33 €

- 8** Die Einkünfte des J hätten damit den Jahresgrenzbetrag von 7.680 € überschritten. Dem Kläger stehe für das Streitjahr kein Kindergeld zu.
- 9** Die Ausbildungsstätte der GmbH sei eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte regelmäßige Arbeitsstätte des J gewesen. Zwar führe allein der dreijährige Zeitraum, über den sich die Praktika erstreckt hätten, noch nicht zu der Annahme, dass die Arbeitsstätte auf Dauer angelegt gewesen sei. Im Streitfall bestehe jedoch die Besonderheit, dass die theoretische Ausbildung an der Fachhochschule und das Praktikum über einen Zeitraum von drei Jahren nicht nur parallel gelaufen wären, sondern eng miteinander verzahnt gewesen seien. Es habe sich ausdrücklich um einen Ausbildungsvertrag für das Studium mit vertiefter Praxis und nicht um eine Aneinanderkettung mehrerer zu absolvierender Praktika --zufällig-- beim selben Betrieb gehandelt. Damit habe bereits ab Vertragsschluss für J festgestanden, dass dieser mit Ausnahme der Zeiten für die theoretische Ausbildung und Prüfungen im Ausbildungsbetrieb hätte tätig sein müssen. Gerade die Zahl der Tage, an denen J in den Jahren 2006 (117 Tage) und 2007 (173 Tage) die GmbH aufgesucht habe, zeige deutlich, dass der Betrieb in diesen Jahren nicht mehr gelegentlich, sondern nachhaltig und gegenüber der Fachhochschule (47 Tage im Jahr 2007) sogar zeitlich überwiegend aufgesucht worden sei.
- 10** J hätte ohne Weiteres mit anderen Arbeitnehmern oder Auszubildenden der GmbH eine Fahrgemeinschaft bilden können, da er an den Tagen, an denen er den Betrieb aufgesucht habe, die dortigen Arbeitszeiten habe einhalten müssen und nach seinen Angaben an den einzelnen Tagen immer nur entweder die GmbH oder die Fachhochschule aufgesucht habe, nicht aber im Dreieck zwischen diesen gependelt sei.
- 11** Vor dem Hintergrund, dass ein Ausbildungsvertrag, der eine Vergütung für den gesamten Zeitraum, also auch für Zeiten der theoretischen Ausbildung, vorsehe und die Verpflichtung zu einem ordnungsgemäßen Studium möglichst in der Regelstudienzeit (vgl. § 3 des Ausbildungsvertrags) enthalte, deutlich auch vom Interesse des Ausbildungsbetriebes an der Nachwuchsgewinnung und der Chance für den Studierenden, dort im Anschluss an das Studium eine Anstellung zu erhalten, geprägt sei, werde die Praktikantenstelle bei der GmbH als regelmäßige Ausbildungs- bzw. Arbeitsstätte angesehen.

- 12 Die Fahrtkosten seien daher nicht nach Dienstreisegrundsätzen, sondern lediglich mit der Entfernungspauschale, also mit 173 Tagen x 20 km x 0,30 €/km in Höhe von 1.038 € zu berücksichtigen.
- 13 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 14 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, den Bescheid vom 10. Februar 2009 und die Einspruchsentscheidung vom 15. Juni 2009 aufzuheben.
- 15 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung).
- 17 1. Für ein über 18 Jahre altes Kind, das --wie J im Streitjahr 2007-- das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte, besteht nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ein Anspruch auf Kindergeld, wenn das Kind für einen Beruf ausgebildet wird und seine zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmten oder geeigneten Einkünfte und Bezüge den für den Streitzeitraum maßgeblichen Jahresgrenzbetrag von 7.680 € nicht übersteigen.
- 18 a) Der Begriff der Einkünfte i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG entspricht dem in § 2 Abs. 2 EStG definierten Begriff und ist je nach Einkunftsart als Gewinn oder 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 des Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. Urteil vom 17. Juni 2010 III R 59/09, BFHE 230, 142, BStBl II 2011, 121).
- 19 b) Darüber hinaus sind nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02 (BVerfGE 112, 164) im Wege verfassungskonformer Auslegung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG Einkünfte --ebenso wie die Bezüge-- nur zu berücksichtigen, soweit sie zur Bestreitung des Unterhalts und der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind. Es ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, welche Teile der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG wegen eines sonst vorliegenden Grundrechtsverstoßes im Wege verfassungskonformer Einschränkung nicht angesetzt werden dürfen (BFH-Urteile vom 9. Februar 2012 III R 73/09, BFHE 236, 407, BStBl II 2012, 463; vom 5. Juli 2012 VI R 99/10, BFHE 238, 93).
- 20 c) Nach § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG bleiben bei der Ermittlung der schädlichen Grenze von 7.680 € Bezüge außer Ansatz, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, bzw. 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 (ständige Rechtsprechung, s. etwa BFH-Urteile vom 22. September 2011 III R 38/08, BFHE 235, 331, BStBl II 2012, 338; vom 15. Juli 2010 III R 70/08, BFH/NV 2010, 2253; vom 27. Oktober 2011 III R 92/10, BFH/NV 2012, 412).
- 21 2. Die Vorentscheidung beruht teilweise auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher ebenso wie die Einspruchsentscheidung und der angefochtene Bescheid aufzuheben.
- 22 a) Nach den Feststellungen des FG erzielte J im Streitjahr Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 12.845 €. Von denen sind, wie zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit ist, Beiträge zur Sozialversicherung (2.621,67 €) und --als ausbildungsbedingte Mehraufwendungen-- Studiengebühren (577 €) abzuziehen. Darüber hinaus sind die Kosten für die Wege zur GmbH als Werbungskosten bei den Einkünften des J aus nichtselbständiger Arbeit in tatsächlicher Höhe gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen. Die Abzugsbeschränkung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG kommt nicht zur Anwendung.

- 23** b) Nach der Rechtsprechung des Senats sind als Werbungskosten sämtliche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer beruflichen Bildungsmaßnahme stehen, abziehbar. Hierzu gehören auch Fahrt- bzw. Mobilitätskosten. Sie sind grundsätzlich gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen. Die Begrenzung der Steuererheblichkeit von Wegekosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist im Rahmen beruflicher Bildungsmaßnahmen grundsätzlich nicht zu beachten. Denn eine Bildungsmaßnahme ist regelmäßig vorübergehend und nicht auf Dauer angelegt. Wie bei einer Auswärtstätigkeit hat in einem solchen Fall der Steuerpflichtige typischerweise nicht die Möglichkeiten, sich auf die immer gleichen Wege einzustellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinzuwirken (s. im Einzelnen Senatsentscheidungen vom 9. Februar 2012 VI R 44/10, BFHE 236, 431; VI R 42/11, BFHE 236, 439; vom 19. September 2012 VI R 78/10, BFHE 239, 80, BFH/NV 2013, 123; vom 18. September 2012 VI R 65/11, nicht veröffentlicht).
- 24** c) Nach diesen Grundsätzen sind die Kosten für die Wege zur GmbH in tatsächlicher Höhe abzugsmindernd zu berücksichtigen. Die Tätigkeit des J in der GmbH als eine Art Praktikant war nämlich Teil einer Bildungsmaßnahme und im Übrigen nicht auf Dauer angelegt. Wie sich aus der im Ausbildungsvertrag erwähnten "Verordnung über die praktischen Studiensemester an Fachhochschulen" (Praxissemesterverordnung --PrSV--) des Bayerischen Staatsministeriums für Wissenschaft, Forschung und Kunst vom 16. Oktober 2002 (GVBl 2002, 589) ergibt, ist das praktische Studiensemester einschließlich etwaiger Zusatzpraktika (s. dazu § 7 PrSV) ein in das Studium integriertes, von der Fachhochschule geregeltes, inhaltlich bestimmtes, betreutes und mit Lehrveranstaltungen begleitetes Studiensemester, das i.d.R. in einem Betrieb oder in einer anderen Einrichtung der Berufspraxis außerhalb der Hochschule abgeleistet wird (§ 1 Abs. 1 PrSV). Während der praktischen Studiensemester bleiben die Studenten Mitglieder der Hochschule mit den sich daraus ergebenden Rechten und Pflichten (§ 1 Abs. 4 PrSV). Damit ist die Universität trotz der praktischen Ausbildung Mittelpunkt der Tätigkeit. Insoweit unterscheidet sich das hier streitgegenständliche Hochschulstudium von einem herkömmlichen Ausbildungsverhältnis, in dessen Rahmen der Steuerpflichtige bereits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.
- 25** aa) Da danach die erwähnte praktische Tätigkeit Teil der Hochschulausbildung ist, kommt --wie regelmäßig in den Fällen der Hochschulausbildung-- § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nicht zur Anwendung. Der Betrieb, in dem der Student den praktischen Teil seiner Hochschulausbildung ableistet, ist keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.
- 26** bb) Dem Abzug der Wegekosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG steht § 9 Abs. 6 i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) nicht entgegen.
- 27** § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG bestimmt, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.
- 28** Gemäß § 52 Abs. 23d Satz 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG ist § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden. § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG schließt jedoch den Werbungskostenabzug nicht aus, weil sich J während seiner Tätigkeit in der GmbH "im Rahmen eines Dienstverhältnisses" befand. Bei dem Dienstverhältnis i.S. des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG handelt es sich um ein Dienstverhältnis besonderer Art, das durch den Ausbildungszweck geprägt ist (sog. Ausbildungsdienstverhältnis; BFH-Urteile vom 7. August 1987 VI R 60/84, BFHE 150, 435, BStBl II 1987, 780; vom 19. April 1985 VI R 131/81, BFHE 143, 572, BStBl II 1985, 465). "Im Rahmen" eines Dienstverhältnisses findet die Erstausbildung bzw. das Erststudium statt, wenn, wie hier, die Teilnahme an der Ausbildung oder am Studium verpflichtender Gegenstand des Arbeitsvertrags ist (Fissenewert in Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 EStG Rz 177).
- 29** d) Ob und in welchem Umfang die Kosten für die Wege zur Fachhochschule als ausbildungsbedingte Mehraufwendungen zu berücksichtigen sind, kann mangels Entscheidungserheblichkeit offen bleiben. Zwar sind diese Kosten als ausbildungsbedingte Mehraufwendungen zu qualifizieren. Allerdings orientiert sich, wie dargestellt, nach der bisherigen Rechtsprechung der ausbildungsbedingte Mehrbedarf sowohl dem Grund als auch der Höhe nach an den entsprechend anwendbaren Vorschriften über den Werbungskostenabzug (BFH-Urteil in BFHE 235, 331, BStBl II 2012, 338, m.w.N., zu § 9 Abs. 2 EStG). Ob dies auch für § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG gilt, ist zwar nach Auffassung des Senats im Hinblick auf die Bedeutung des § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG fraglich, muss jedoch hier nicht entschieden werden. Denn auch ohne Berücksichtigung der Kosten für die Wege zur Fachhochschule wird der Jahresgrenzbetrag in Höhe von 7.680 € nicht überschritten:

Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit	12.845,00 €
abzüglich Sozialversicherungsbeträge	2.621,67 €
abzüglich Werbungskosten:	
Wege zur GmbH (173 x 20 km x 0,30 €/km x 2)	2.076,00 €
besondere Ausbildungskosten:	
Studiengebühren	577,00 €
Einkünfte	7.570,33 €

Quelle: www.bundesfinanzhof.de