

Urteil vom 14. Mai 2020, VI R 3/18

Erste Tätigkeitsstätte bei Auslands(praxis)semestern

ECLI:DE:BFH:2020:U.140520.VIR3.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5a, EStG § 9 Abs 4 S 8, EStG § 9 Abs 4a, EStG § 9 Abs 6, EStG § 9 Abs 6, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015

vorgehend FG Münster, 23. Januar 2018, Az: 7 K 1007/17 E,F

Leitsätze

1. Sieht die Studienordnung einer Universität vor, dass Studierende einen Teil des Studiums an einer anderen (weiteren) Hochschule (hier Auslandssemester) absolvieren können bzw. müssen, wird an der anderen Hochschule keine weitere erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG begründet.
2. Studierende können daher Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen, die durch den Besuch der anderen Hochschule veranlasst sind, nach Maßgabe des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a und Abs. 4a EStG als vorab entstandene Werbungskosten geltend machen.
3. Entsprechendes gilt in der Regel auch für Studierende, die im Rahmen ihres Studiums ein Praxissemester oder Praktikum ableisten können bzw. müssen und dabei ein Dienstverhältnis begründen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.01.2018 - 7 K 1007/17 E,F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) begann nach dem Abschluss einer ersten Ausbildung zum Wintersemester 2012/13 mit dem Studium International Business an der Fachhochschule (FH) B-Stadt (Inland). Die Bachelorprüfungsordnung für diesen achtsemestrigen Studiengang an der FH B-Stadt (Inland) (Prüfungsordnung) schrieb vor, dass das Studium ab dem fünften Semester an einer Partnerhochschule im ausländischen Sprachraum fortzuführen sowie ein Auslandspraxissemester zu absolvieren war. Die Klägerin leistete die beiden Auslandssemester im Wintersemester 2014/2015 und im Sommersemester 2015 in E-Stadt (Ausland) und im Anschluss daran das Praxissemester bei einer Au-Pair-Agentur in M-Stadt (Ausland) ab. Nach § 3 Satz 1 der Ordnung über das Praxissemester für die Bachelorstudiengänge International Business und International Business Management (Praxissemesterordnung) blieb der Studierende auch während des Praxissemesters Mitglied der FH mit allen dazugehörigen Rechten und Pflichten.
- 2 Während des Praxissemesters war die Klägerin in der Au-Pair-Agentur in Vollzeit tätig. Hierfür erhielt sie im Jahr 2015 eine Vergütung in Höhe von umgerechnet 2.416 €. Ferner bezog die Klägerin für die Monate September 2014 bis Mai 2015 Leistungen nach dem Bundesausbildungsgesetz (BAföG). Darüber hinaus wurde ihr Auslandsaufenthalt in den beiden Streitjahren von einer Stiftung gefördert.
- 3 Während des gesamten Studiums, auch während der Auslandsaufenthalte in E-Stadt (Ausland) und M-Stadt (Ausland) --dort hatte sie jeweils eine Unterkunft angemietet--, behielt die Klägerin ihren Wohnsitz in der Wohnung

ihrer Eltern in C-Stadt (Inland) bei. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass sich dort in den Streitjahren (2014 und 2015) der Lebensmittelpunkt der Klägerin befunden hat.

- 4 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte die Klägerin --neben anderen unstreitigen Erwerbsaufwendungen-- Kosten für die Unterkünfte in E-Stadt (Ausland) und M-Stadt (Ausland) sowie Verpflegungsmehraufwendungen betreffend die Auslandsaufenthalte als Werbungskosten geltend.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte für beide Streitjahre die Einkommensteuer auf jeweils 0 € fest. Darüber hinaus erließ er einen Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 über 9.529 €. Dabei berücksichtigte das FA einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte für 2014 in Höhe von 5.885 € und den auf den 31.12.2013 festgestellten Verlustvortrag (3.644 €). Leistungen nach dem BAföG setzte es teilweise und den Zuschuss der Stiftung in vollem Umfang werbungskostenmindernd an. Die Kosten für die Wohnung und die Mehraufwendungen für Verpflegung in E-Stadt (Ausland) blieben unberücksichtigt.
- 6 Für 2015 erkannte das FA die geltend gemachten Mietkosten und Verpflegungsmehraufwendungen für die Aufenthalte in E-Stadt (Ausland) und M-Stadt (Ausland) ebenfalls nicht als Werbungskosten an. Zudem rechnete es wiederum Leistungen nach dem BAföG zum Teil sowie den Stiftungszuschuss vollständig werbungskostenmindernd an, so dass keine berücksichtigungsfähigen Werbungskosten verblieben. Den auf den 31.12.2015 verbleibenden Verlustvortrag stellte das FA mit 8.113 € fest, wobei es von dem auf den 31.12.2014 festgestellten Verlustvortrag (9.529 €) den um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag geminderten --im Jahr 2015 erzielten-- Arbeitslohn (1.416 €) in Abzug brachte.
- 7 Zur Begründung führte das FA aus, die Universität in E-Stadt (Ausland) und die Au-Pair-Agentur in M-Stadt (Ausland) seien als erste Tätigkeitsstätten der Klägerin i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 8 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzusehen. Da sie in C-Stadt (Inland) in der Wohnung ihrer Eltern keinen eigenen (Haupt-)Hausstand unterhalten habe, lägen die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung nicht vor. Damit seien die geltend gemachten Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen nicht als Werbungskosten anzuerkennen.
- 8 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 549 veröffentlichten Gründen weitgehend ab. Die Klage sei lediglich bezüglich der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.2014 in Höhe von 140 € begründet. Insoweit habe das FA von der Klägerin erhaltene Leistungen nach dem BAföG zu Unrecht werbungskostenmindernd berücksichtigt.
- 9 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Das FA hat während des Revisionsverfahrens unter dem 21.02.2018 einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 und unter dem 03.12.2018 einen entsprechend geänderten Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2015 erlassen.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Münster vom 24.01.2018 - 7 K 1007/17 E,F aufzuheben und den Verlustfeststellungsbescheid vom 21.02.2018 auf den 31.12.2014 sowie den Verlustfeststellungsbescheid vom 03.12.2018 auf den 31.12.2015 dahin zu ändern, dass der jeweils festgestellte Verlust um die in den Streitjahren angefallenen Mehraufwendungen für Verpflegung sowie die Aufwendungen für die Unterkünfte in E-Stadt (Ausland) und M-Stadt (Ausland) erhöht wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision der Klägerin ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Werbungskostenabzug der geltend gemachten Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen betreffend die beiden Auslandssemester und das Praxissemester dem Grunde nach zu Unrecht versagt. Es sind allerdings noch Feststellungen zur Höhe der abziehbaren Aufwendungen erforderlich, die das FG bisher nicht getroffen hat. Die Sache ist deshalb an das FG zurückzuverweisen.

- 14** A. Die Revision ist zulässig. Der Inhalt der Revisionsbegründung entspricht noch den gesetzlichen Mindestanforderungen.
- 15** 1. Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Dies erfordert, dass die erhobene Rüge eindeutig erkennen lassen muss, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Erforderlich ist damit eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat. Der Revisionskläger muss danach im Einzelnen und in Auseinandersetzung mit der Argumentation des FG dartun, welche Ausführungen der Vorinstanz aus welchen Gründen unrichtig sein sollen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 29.03.2017 - VI R 83/14, m.w.N.).
- 16** 2. Die von der Klägerin vorgelegte, fristgerecht eingereichte Revisionsbegründung entspricht diesen Anforderungen noch. Denn es wird deutlich, dass die Klägerin --entgegen der Auffassung des FG-- ihre erste Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG aus Rechtsgründen sowohl während der Auslandssemester als auch während des Auslandspraxissemesters am Ort des Hauptstudiums verortet wissen will. Darüber hinaus hat sich die Klägerin noch in ausreichendem Maße mit den tragenden Gründen des angefochtenen Urteils auseinandergesetzt und dargetan, weshalb sie die Entscheidung des FG, die Universität in E-Stadt (Ausland) und die Au-Pair-Agentur in M-Stadt (Ausland) als ihre erste Tätigkeitsstätten anzusehen, wegen der nur vorübergehenden Natur der Auslandsaufenthalte für rechtsfehlerhaft hält.
- 17** B. Die Revision ist auch begründet. Entgegen der Auffassung des FG sind im Hinblick auf die streitigen Aufwendungen weder --während der beiden Auslandssemester-- die von ihr besuchte Universität in E-Stadt (Ausland) noch --während des Praxissemesters in M-Stadt (Ausland)-- die Au-Pair-Agentur als erste Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG anzusehen und die geltend gemachten Aufwendungen der Klägerin zumindest dem Grunde nach als vorab entstandene Werbungskosten zu berücksichtigen. § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592) und 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) steht dem nicht entgegen, da die Klägerin vor Beginn ihres Studiums eine (erste) Berufsausbildung im Sinne dieser Vorschrift absolviert hat. Dies steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.
- 18** 1. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO). Das FG hat über die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2014 und auf den 31.12.2015 vom 16.12.2016 jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 27.02.2017 entschieden. An deren Stelle sind während des Revisionsverfahrens die Änderungsbescheide vom 21.02.2018 und vom 03.12.2018 getreten, die nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden sind. Damit liegen dem FG-Urteil nicht mehr existierende Bescheide zugrunde. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (s. Senatsurteil vom 03.04.2019 - VI R 15/17, BFHE 264, 24, BStBl II 2019, 446, Rz 11, m.w.N.). Da sich durch die Bescheidänderung hinsichtlich der streitigen Punkte keine Änderungen ergeben und die Klägerin auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt hat, bedarf es allein insoweit keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats in der Sache (s. Senatsurteil in BFHE 264, 24, BStBl II 2019, 446, Rz 11, m.w.N.).
- 19** 2. 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 sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (z.B. Senatsurteil vom 17.05.2017 - VI R 1/16, BFHE 258, 365, BStBl II 2017, 1073, Rz 26, m.w.N.; Senatsbeschlüsse vom 17.07.2014 - VI R 8/12, BFHE 247, 64, Rz 68, und VI R 2/12, BFHE 247, 25, Rz 74, jeweils m.w.N.).

- 20** a) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine zweite Ausbildung (Berufsausbildung oder Studium) sind regelmäßig beruflich veranlasst (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 27.10.2011 - VI R 52/10, BFHE 235, 444, BStBl II 2012, 825, und vom 19.09.2012 - VI R 78/10, BFHE 239, 80, BStBl II 2013, 284, sowie Senatsbeschlüsse in BFHE 247, 64, Rz 69, und in BFHE 247, 25, Rz 75). Dementsprechend hat der erkennende Senat in ständiger Rechtsprechung in Bezug auf vorab entstandene Werbungskosten bei Berufsausbildungsaufwendungen entschieden, dass der notwendige Veranlassungszusammenhang (nur) fehlt, wenn "gleichsam ins Blaue hinein" studiert wird (Senatsurteile vom 20.07.2006 - VI R 26/05, BFHE 214, 370, BStBl II 2006, 764, und vom 19.04.1996 - VI R 24/95, BFHE 180, 360, BStBl II 1996, 452) oder ansonsten private Gründe nicht ausgeschlossen werden können (Senatsurteile vom 26.01.2005 - VI R 71/03, BFHE 208, 572, BStBl II 2005, 349, und in BFHE 214, 370, BStBl II 2006, 764). Dass die Aufwendungen zumindest für die eigene Zweitausbildung regelmäßig nicht auf unbeachtlichen privaten Motiven gründen, nimmt auch § 9 Abs. 6 EStG zum Ausgangspunkt. Die Vorschrift regelt die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Berufsausbildungskosten in zweifach differenzierender Weise. Zum einen unterscheidet die Regelung zwischen der erstmaligen Berufsausbildung --sei es in Form der Ausbildung, sei es in Form des Erststudiums-- einerseits und nachfolgenden Ausbildungen andererseits. Zum anderen differenziert sie zwischen Berufsausbildungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses und solchen ohne Dienstverhältnis. Im Ergebnis schließt die Regelung damit einzig Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses stattfindet, vom Werbungskostenabzug aus (Senatsbeschlüsse in BFHE 247, 64, Rz 70, und in BFHE 247, 25, Rz 76).
- 21** b) Demgemäß sind sämtliche beruflich veranlassten Aufwendungen, die im Rahmen einer Zweitausbildung (Berufsausbildung oder Studium) anfallen, als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar. Hierzu gehören nach § 9 Abs. 4 Satz 8 2. Halbsatz EStG bei vollzeitigen Bildungsmaßnahmen/Vollzeitstudien beispielsweise Fahrt- bzw. Mobilitätskosten sowie Übernachtungskosten und (zeitlich begrenzt) Mehraufwendungen für Verpflegung am Ort der Bildungseinrichtung, soweit eine steuererhebliche doppelte Haushaltsführung vorliegt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nrn. 4 und 5 und Abs. 4a Satz 12 EStG). Entsprechendes gilt bei beruflich veranlassten auswärtigen Übernachtungen im Rahmen einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme oder eines Vollzeitstudiums. Auch wenn eine solche Bildungsmaßnahme oder ein solches Studium außerhalb eines Dienstverhältnisses absolviert werden, gehören derartige Aufwendungen sowie (zeitlich begrenzt) Mehraufwendungen für Verpflegung --wie bei einer Auswärtstätigkeit eines Arbeitnehmers-- zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abziehbaren Werbungskosten und sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a und Abs. 4a EStG abzugsfähig.
- 22** 3. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 1 EStG sind notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, Werbungskosten. Abzugsfähig sind daher nur Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für eine zusätzliche (berufliche) Unterkunft entstehen. Nur insoweit liegt Mehraufwand vor. Der Arbeitnehmer muss folglich --wie bei einer doppelten Haushaltsführung-- neben der auswärtigen Unterkunft eine andere Wohnung/Unterkunft haben. Er muss dort jedoch weder einen eigenen Hausstand führen noch muss dort der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen liegen. Die Berücksichtigung von Unterkunftsstellen anlässlich einer Auswärtstätigkeit setzt damit --anders als bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung-- nicht voraus, dass der Arbeitnehmer die Wohnung/Unterkunft aus eigenem Recht oder als Mieter innehat und sich an den dortigen Kosten der Lebensführung finanziell beteiligt (Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz Ga 35). Es genügt, wenn der Arbeitnehmer z.B. im Haushalt der Eltern ein Zimmer bewohnt (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 24.10.2014 - IV C 5-S 2353/14/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz 114). Abziehbar sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer (zusätzlichen) auswärtigen Unterkunft zur Übernachtung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 2 EStG).
- 23** 4. Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nach Maßgabe von § 9 Abs. 4a EStG als Werbungskosten abziehbar. Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist nach § 9 Abs. 4a Sätze 2 und 3 EStG zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine nach Abwesenheitszeiten gestaffelte Verpflegungspauschale anzusetzen. Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle dieser Pauschbeträge länderweise unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Nr. 1 mit 120 sowie der Nrn. 2 und 3 mit 80 % der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden. Nach § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG ist der Abzug der Verpflegungspauschalen auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt.
- 24** 5. Gemäß § 9 Abs. 4 Satz 8 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. Eine zeitliche Mindestdauer des Studiums oder der Bildungsmaßnahme, damit eine Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte gilt, benennt das Gesetz in § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG nicht. Deshalb ist auch bei kurzzeitigen Vollzeitausbildungen die erste Tätigkeitsstätte des Steuerpflichtigen regelmäßig in der aufgesuchten Bildungseinrichtung zu verorten (s. Senatsurteil vom 14.05.2020 - VI R 24/18, BFHE 269, 89).

- 25** a) Eine "Auswärtstätigkeit" des Steuerpflichtigen während einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme oder eines Vollzeitstudiums ist damit jedoch nicht ausgeschlossen. Dies ist dem objektiven Nettoprinzip geschuldet. Denn die Entscheidung des Gesetzgebers, eine Bildungseinrichtung im Rahmen einer vollzeitigen Zweitausbildung wie eine erste Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers zu behandeln, ist (nur) insoweit sachlich gerechtfertigt, als sich ein Steuerpflichtiger in Vollzeitausbildung wie ein Arbeitnehmer, der einer betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, auf immer gleiche ausbildungsbedingte Wege- und Unterkunftskosten einstellen und diese aufwandmindernd beeinflussen kann (vgl. BTDruks 17/10774, 15; Senatsurteil vom 14.05.2020 - VI R 24/18, BFHE 269, 89). Daran fehlt es jedoch, wenn der Steuerpflichtige in Vollzeitausbildung die Bildungseinrichtung und damit seine erste Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG vorübergehend nicht aufsucht, weil er nach der Ausbildungs-/Studienordnung Teile der Ausbildung (Ausbildungsabschnitte) an einer auswärtigen Bildungseinrichtung absolvieren kann bzw. muss.
- 26** b) Jedenfalls soweit der Steuerpflichtige nach der Ausbildungs-/Studienordnung weiterhin der bisherigen Bildungseinrichtung zugeordnet bleibt, unterfällt die nur vorübergehend aufgesuchte auswärtige Bildungseinrichtung nicht der Fiktion des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG. Nur diese Auslegung bewirkt eine Gleichstellung mit einem Arbeitnehmer, der am auswärtigen Tätigkeitsort keine erste Tätigkeitsstätte begründet, wenn er dort nicht dauerhaft, sondern nur vorübergehend seinen Beruf ausübt (§ 9 Abs. 4 Satz 3 EStG). Der Umstand, dass er diese auf Geheiß seines Arbeitgebers aufsucht, während der Steuerpflichtige in Vollzeitausbildung die auswärtige Bildungseinrichtung unter Umständen aus eigenem Antrieb besucht, steht dem nicht entgegen.
- 27** c) Demgemäß ist entgegen der Auffassung von FA und FG die auswärtige (Bildungs-)Einrichtung, die Studierende vorübergehend im Rahmen ihres Vollzeitstudiums besuchen, beispielsweise um ein Auslands-, ein Praxissemester oder ein Praktikum zu absolvieren, keine erste Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG, wenn der Studierende für die Dauer der auswärtigen Ausbildung der bisherigen Bildungseinrichtung zugeordnet bleibt (ebenso im Ergebnis Schmidt/Krüger, EStG, 39. Aufl., § 9 Rz 305; Maciejewski, Finanz-Rundschau 2016, 882, 885 f.; a.A. Oertel in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 9 Rz 59; Blümich/Thürmer, § 9 EStG Rz 560).
- 28** d) Bestätigt wird dieses Auslegungsergebnis durch die Entstehungsgeschichte der Norm. Mit der Einführung des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG hat der Gesetzgeber die kurz zuvor geänderte Rechtsprechung, 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 (Senatsurteil vom 14.05.2020 - VI R 24/18, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, 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 vom 10.04.2008 - VI R 66/05, BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825, unter II.1.d, m.w.N.). Damit sollte die steuerliche Lastengleichheit zwischen Arbeitnehmern und "Vollzeitauszubildenden" hergestellt (BTDruks 17/10774, 15), nicht aber ein Sonderrecht zu Lasten Letztgenannter begründet werden.
- 29** 6. Stehen Werbungskosten innerhalb einer Einkunftsart im Zusammenhang mit mehreren Rechtsverhältnissen und damit in mehreren Veranlassungszusammenhängen, ist zunächst zu prüfen, ob sich die Ausgaben den unterschiedlichen Ursachen zuordnen lassen. Ist eine anteilige Zuordnung nicht möglich, ist der wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang maßgeblich (BFH-Urteil vom 07.12.2005 - I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068, unter II.5.; FG Köln, Urteil vom 28.01.2015 - 12 K 178/12, EFG 2015, 1532).
- 30** 7. Nach diesen Maßstäben kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Das FG hat den Werbungskostenabzug der geltend gemachten Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen dem Grunde nach zu Unrecht versagt.
- 31** a) Die Klägerin begründete während der beiden Auslandssemester in der Universität in E-Stadt (Ausland) keine erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG. Sie besuchte diese Bildungseinrichtung lediglich vorübergehend für

einen unselbständigen Ausbildungsabschnitt von zwei Semestern im Rahmen ihres vollzeitigen Studiums an der FH in B-Stadt (Inland). Die Prüfungsordnung der FH B-Stadt (Inland) sah vor, dass die Klägerin im Rahmen des von ihr gewählten Studiengangs zwei Semester an einer ausländischen Partneruniversität absolviert, sie aber während dieser beiden Auslandssemester an der FH B-Stadt (Inland) als Studierende mit allen Rechten und Pflichten eingeschrieben bleibt. Sie studierte daher an der Universität in E-Stadt (Ausland) --einer Partneruniversität der FH B-Stadt (Inland)-- "auswärts", jedenfalls in diesem Fall sind die anlässlich der beiden Auslandssemester entstandenen Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen dem Grunde nach gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a und Abs. 4a EStG als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen.

- 32** b) Entsprechendes gilt für die Kosten der Unterkunft und die Verpflegungsmehraufwendungen betreffend das Praxissemester bei der Au-Pair-Agentur in M-Stadt (Ausland). Die Durchführung eines Auslandspraxissemesters schrieb die Praxissemesterordnung der FH B-Stadt (Inland) vor. Während dieser Zeit blieb die Klägerin ebenfalls an der FH B-Stadt (Inland) als Studierende mit allen Rechten und Pflichten eingeschrieben. Dementsprechend sind die dadurch bedingten Aufwendungen --die Kosten der Unterkunft und die Verpflegungsmehraufwendungen-- dem Grunde nach ebenfalls gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a und Abs. 4a EStG als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen.
- 33** Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin bei der Au-Pair-Agentur in M-Stadt (Ausland) nach den unangefochtenen und bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) als Arbeitnehmerin beschäftigt war und sie in Bezug auf dieses Arbeitsverhältnis in dem ihr zugewiesenen Büro über eine erste Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG verfügte. Zwar hat die Klägerin von ihrer Wohnung bei M-Stadt (Ausland) ihre erste Tätigkeitsstätte bei der Au-Pair-Agentur regelmäßig aufgesucht, weshalb die Kosten der Unterkunft und der Verpflegungsmehraufwand auch im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zu der Au-Pair-Agentur standen. Dieser Erwerbsaufwand ist aber zugleich durch das in Form des Praxissemesters fortgesetzte Studium an der FH B-Stadt (Inland) veranlasst. In diesem Rechtsverhältnis ist nach Auffassung des erkennenden Senats der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang der streitgegenständlichen Aufwendungen zu verorten. Denn das maßgebliche auslösende Moment für die Entstehung der Unterkunftskosten und der Verpflegungsmehraufwendungen ist der Umstand, dass die Klägerin dieses Praxissemester aufgrund der Vorgaben der Prüfungsordnung im Rahmen ihres Vollzeitstudiums als Studierende der FH B-Stadt (Inland) im Ausland zu absolvieren hatte. Bezogen auf dieses Rechtsverhältnis handelte es sich bei der Tätigkeit für die Au-Pair-Agentur um eine auswärtige Tätigkeit i.S. des § 9 Abs. 4a Satz 2 EStG.
- 34** 8. Die Sache ist allerdings nicht entscheidungsreif. Denn das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- bisher nicht geprüft, in welcher Höhe die geltend gemachten Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Dies hat es im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 35** 9. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de