

# Beschluss vom 21. Februar 2024, VI R 18/23

**Anforderungen an die Begründung der Revision - Die Entscheidung ist nachträglich aufgrund einer Anfrage zur Veröffentlichung bestimmt worden.**

ECLI:DE:BFH:2024:B.210224.VIR18.23.0

BFH VI. Senat

FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a, FGO § 120 Abs 2, FGO § 115 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 20. September 2023, Az: 4 K 20/23

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20.09.2023 - 4 K 20/23 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute. Der Kläger war als Polier (Bauleiter) bei seinem Arbeitgeber tätig.
- 2** In den Streitjahren (2020 und 2021) absolvierte der Kläger einen Meistervorbereitungslehrgang, der in vier Module (Lehrgangsteile) aufgeteilt war, und legte im Anschluss die Meisterprüfung erfolgreich ab. Die Aufwendungen für den Lehrgang trug der Kläger selbst. Der im Streitfall maßgebliche Lehrgang Teil 1 und 2 fand in ... in Vollzeit werktäglich im Zeitraum vom ... bis zum ... mit Unterbrechung zwischen dem ... und dem ... statt. Die Gesamtstundenanzahl hierfür betrug ... Stunden. Die Prüfungen fanden an ... Tagen in der Zeit vom ... bis zum ... statt.
- 3** Das Arbeitsverhältnis des Klägers bestand während des gesamten Lehrgangs fort. Die Teilnahme an dem Lehrgang Teil 1 und 2 war dem Kläger aufgrund folgender Umstände möglich:
- 4** Während der Teilnahme an dem Lehrgang Teil 1 und 2 war der Kläger zunächst bis zum ... arbeitsunfähig krankgeschrieben. Sodann nahm er Urlaub beziehungsweise hatte unbezahlten Urlaub. Im ... erhielt er von seinem Arbeitgeber zunächst zehn Tage Bildungsurlaub und hatte für den Rest des Monats Urlaub. Im ... baute der Kläger Überstunden ab. Daneben war er einige Tage bei seinem Arbeitgeber eingesetzt. Ebenso war es im ..., wobei noch wenige Tage unbezahlter Urlaub hinzukamen. Im ... nahm der Kläger wiederum wenige Tage bezahlten und im Übrigen unbezahlten Urlaub. Der Arbeitgeber zahlte in diesem Zusammenhang das Weihnachtsgeld für ... aus. Im ... nahm der Kläger erneut Urlaub oder unbezahlten Urlaub.
- 5** Die Z-Bank hatte dem Kläger einen Zuschuss nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz für den Meistervorbereitungslehrgang Teil 1 und 2 in Höhe von ... € zugesagt. Bemessungsgrundlage des Zuschusses waren Lehrgangs- und Prüfungsgebühren in Höhe von ... €. Die Auszahlung erfolgte im Jahr ....
- 6** In der Einkommensteuererklärung für 2020 machten die Kläger bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit unter anderem Fortbildungskosten für den Meistervorbereitungslehrgang in Höhe von insgesamt ... € als Werbungskosten geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erkannte die Aufwendungen bei der Einkommensteuerfestsetzung jedoch nur teilweise an. Das FA war insbesondere der Ansicht, die Fahrtkosten zu dem Meistervorbereitungslehrgang Teil 1 und 2 in ... seien nur im Rahmen der Entfernungspauschale ohne Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen.

- 7 Auch im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2021 machten die Kläger Werbungskosten für den Meistervorbereitungslehrgang in Höhe von insgesamt ... € geltend, die das FA wiederum nur teilweise ansetzte. Insbesondere berücksichtigte es die Fahrtkosten erneut nur mit der Entfernungspauschale und ließ die Verpflegungsmehraufwendungen außer Ansatz.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1617 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Die Einkommensteuerfestsetzung für 2020 sei insoweit rechtswidrig, als das FA den Zuschuss der Z-Bank zu Unrecht in voller Höhe in diesem Streitjahr von den Werbungskosten in Abzug gebracht habe. Im Übrigen sei die Klage unbegründet. Ein über die Entfernungspauschale hinausgehender Ansatz von Fahrtkosten und die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen komme nicht in Betracht. Die für den Lehrgang Teil 1 und 2 aufgesuchte Bildungseinrichtung sei die erste Tätigkeitsstätte des Klägers gewesen, so dass die weitergehende Berücksichtigung von Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen ausscheide.
- 9 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Sie beantragen sinngemäß, das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom 10.03.2023 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2020 vom 01.09.2022 und für 2021 vom 23.08.2022 dahin zu ändern, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ... € (2020) und in Höhe von ... € (2021) berücksichtigt werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision der Kläger ist unzulässig und durch Beschluss zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 1. Soweit die Kläger im Revisionsverfahren einen höheren Werbungskostenabzug für 2021 als im Klageverfahren begehren, in dem sie ausweislich der Sitzungsniederschrift und des Urteils der Vorinstanz den Abzug weiterer Werbungskosten in Höhe von lediglich ... € beantragt haben, ist eine solche Erweiterung des Antrags im Revisionsverfahren ausgeschlossen. Insoweit ist die Revision mangels formeller Beschwer unzulässig (s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.06.2016 - X R 43/14, BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55, Rz 14, m.w.N.).
- 14 2. Die Revision ist aber auch im Übrigen unzulässig, so dass über sie einheitlich durch Beschluss zu entscheiden ist. Denn der Inhalt der Revisionsbegründung entspricht nicht den gesetzlichen Mindestanforderungen.
- 15 a) 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschlüsse vom 12.05.2022 - VI R 37/20, Rz 16 und vom 29.03.2017 - VI R 83/14, Rz 7 sowie BFH-Beschluss vom 09.03.2016 - I R 79/14, Rz 12). 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 (z.B. Senatsbeschluss vom 29.03.2017 - VI R 83/14, Rz 7, m.w.N. und BFH-Beschluss vom 20.08.2012 - I R 3/12, Rz 8).
- 16 Der Umstand, dass das FG die Revision --wie im Streitfall-- zugelassen hat, macht eine Begründung der Revision nicht entbehrlich. Auch eine vom FG zugelassene Revision ist dementsprechend nach § 120 Abs. 2 und Abs. 3 FGO zu begründen (Senatsbeschluss vom 12.05.2022 - VI R 37/20, Rz 17 und BFH-Beschluss vom 05.06.2012 - I R 51/11, Rz 9).
- 17 b) Die von den Klägern vorgelegte Revisionsbegründung entspricht den vorgenannten Anforderungen nicht. Zwar

haben die Kläger mit § 9 Abs. 4 Satz 8 des Einkommensteuergesetzes (EStG) die als verletzt gerügte Rechtsnorm bezeichnet. Es fehlt aber an einer ausreichenden Darstellung der Gründe, die das Urteil des FG nach Auffassung der Kläger als unrichtig erscheinen lassen.

- 18** aa) Die Vorinstanz hat im Einzelnen dargelegt, aus welchen Gründen sie angenommen hat, dass es sich bei der vom Kläger für den Meistervorbereitungslehrgang Teil 1 und 2 aufgesuchten Bildungseinrichtung um dessen erste Tätigkeitsstätte handelte.
- 19** Das FG hat insbesondere ausgeführt, als erste Tätigkeitsstätte gelte auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer Vollzeitbildungsmaßnahme aufgesucht werde (§ 9 Abs. 4 Satz 8 EStG). Hierunter sei die zum Zwecke des Meisterkurses besuchte Einrichtung zu fassen. Die Teile 1 und 2 des Meistervorbereitungslehrgangs seien eine vollzeitige Bildungsmaßnahme gewesen, was zwischen den Beteiligten auch nicht in Streit stehe.
- 20** Die Bildungsmaßnahme habe ferner außerhalb eines Dienstverhältnisses stattgefunden. Nach der Gesetzesbegründung sei Voraussetzung für ein Aufsuchen "außerhalb" des Dienstverhältnisses, dass die Maßnahme nicht durch ein bestehendes Dienstverhältnis veranlasst sei. Da der Steuerpflichtige in diesen Fällen keinem Direktionsrecht unterliege, sondern selbst die Entscheidung für die jeweilige Bildungseinrichtung treffe, habe er --vergleichbar dem Arbeitnehmer, der einer betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet sei-- die Möglichkeit, sich auf die ihm entstehenden Wegekosten einzurichten und deren Höhe zu beeinflussen. Wie sich aus der Definition der ersten Tätigkeitsstätte ergebe, komme es für deren Auffinden nicht zuletzt auf das Direktionsbeziehungsweise Weisungsrecht des Arbeitgebers an, so dass auch im Rahmen von § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG das insofern fehlende oder nicht ausgeübte Direktionsrecht herangezogen werden könne.
- 21** Im Streitfall sei der Besuch des Vorbereitungskurses nicht von der Direktionsbefugnis des Arbeitgebers umfasst oder anderweitig durch das Dienstverhältnis veranlasst, da es an einer als erheblich anzusehenden Beteiligung des Arbeitgebers fehle. Zwar gehe das FG dem Vortrag des Klägers folgend davon aus, dass der Besuch des Kurses maßgebend auf dem Willen des Arbeitgebers beruhe und folglich dessen Interessen entsprochen habe. Eine konkrete Anweisung des Arbeitgebers zum Besuch des Meistervorbereitungskurses sei dem allerdings nicht zu entnehmen. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Umstand, dass der Kläger vom Arbeitgeber für die Bildungsmaßnahme nicht freigestellt worden sei. Vielmehr sei der Besuch des Vorbereitungslehrgangs ausschließlich durch den Abbau von Überstunden, Urlaub, unbezahlten Urlaub, Bildungsurlaub und aufgrund einer Erkrankung möglich gewesen. Es habe auch in der alleinigen Entscheidungskompetenz des Klägers gelegen, ob und unter welchen Umständen er den Kurs besuche. Weiter spreche gegen einen Besuch innerhalb des Dienstverhältnisses, dass allein dem Kläger die erworbene zusätzliche Qualifikation zugutegekommen sei und er die erworbenen Kenntnisse ohne Weiteres bei einem anderen Arbeitgeber oder als Selbständiger hätte verwerten können. Letztlich sei es dem Kläger auch möglich gewesen, sich auf die arbeitstäglichen gleichen Wege zur Bildungseinrichtung einzustellen.
- 22** bb) Die Kläger setzen sich mit dieser Argumentation des FG in der Revisionsbegründung nicht hinreichend auseinander. Ihr Vortrag beschränkt sich nach einer kurzen Wiedergabe des vom FG festgestellten Sachverhalts und der Sitzungsniederschrift auf die ohne nähere Begründung vertretene Rechtsauffassung, das Urteil des FG verletze Bundesrecht, da die Vorinstanz § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG falsch ausgelegt habe. Die Kläger legen aber nicht ansatzweise dar, aus welchen Gründen die vom FG vorgenommene Auslegung oder Anwendung des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG rechtsfehlerhaft sei. Sie setzen sich nicht mit denjenigen Argumenten auseinander, mit denen das FG die (teilweise) Klageabweisung begründet hat. Die Ausführungen der Kläger lassen auch sonst nicht erkennen, dass sie --wie es erforderlich gewesen wäre (s. BFH-Urteil vom 16.03.2000 - III R 21/99, BFHE 192, 169, BStBl II 2000, 700)-- ihr eigenes bisheriges Vorbringen unter Berücksichtigung der Begründung des angefochtenen Urteils überprüft haben.
- 23** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)