
Datum: 19.04.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2633/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0419.2K2633.98.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Qualifikation eines Erststudiums als Berufsausbildungs- oder -fortbildungskosten. 1 2
- Der Kläger ist gelernter Groß- und Außenhandelskaufmann. Er arbeitet seit 18 Jahren als Einkäufer. 3
- Im Streitjahr 1996 absolvierte er Vorlesungen für den Studiengang " betriebswirtschaftliches externes Studium mit Präsenzphase " an der Fachhochschule N. In dem Zusammenhang machte er betragsmäßig unstreitige Werbungskosten in Höhe von 3599 DM neben weiteren Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit geltend. Ein Teil der unstreitigen Werbungskosten entfiel auf Bewerbungskosten. Dabei qualifizierte er die Aufwendungen für das Studium als Fortbildungskosten. 4
- Der Beklagte veranlagte den Kläger und seine mit ihm zusammenveranlagte Ehefrau mit Einkommensteuerbescheid vom 10. März 1997 zur Einkommensteuer 1996. Die Einkommensteuer wurde auf 20.240 DM festgesetzt. Bei der Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigte der Beklagte die geltend gemachten Aufwendungen für das Studium nur mit einem Betrag von 1800 DM. Der Beklagte ging dabei davon aus, dass es sich bei den Aufwendungen um Berufsausbildungskosten handele, die mit maximal 1800 DM pro Jahr berücksichtigt werden können. 5
- Innerhalb der Einspruchsfrist legte die Prozessbevollmächtigte, die Steuerberaterin des Klägers und seiner Ehefrau, Einspruch gegen den Bescheid ein. Auf dem Einspruchsschreiben war nur der Name des Klägers angegeben. Der Beklagte wertete den 6

Einspruch als nur im Namen des Klägers erhoben.

Mit dem Einspruch trug der Kläger vor, dass es sich seines Erachtens nicht um
Ausbildungskosten handle. Es liege ein fachspezifisches Studium für den Bereich der
Materialwirtschaft vor. Das Ziel des Studiums sei für den Kläger die Sicherung seiner
Arbeitsstelle, der Aufstieg zum Abteilungsleiter Einkauf oder eine entsprechende Tätigkeit in
anderen Unternehmen. 7

Der Kläger legte ergänzend umfangreiche Unterlagen über das Studium vor. Danach handelt
es sich um ein besonderes Studium für externe Teilnehmer. Es endet bei erfolgreichem
Abschluss des Studiums mit der Verleihung des Hochschulgrades Dipl. Betriebswirt (FH). Die
Regelstudienzeit beträgt sieben Semester. Innerhalb des Studiums muss der Absolvent 10
Fachprüfungen absolvieren, 6 schriftliche Leistungsnachweise und eine Diplomarbeit
erbringen und eine mündliche Prüfung zur Diplomarbeit ablegen. 8

Neben bestimmten schulischen Voraussetzungen ist der Nachweis einer einschlägigen
kaufmännischen Berufspraxis von mindestens drei Jahren Studienvoraussetzung. Wegen der
weiteren Einzelheiten wird auf die mit Schriftsatz vom 6. Februar 1998 eingereichten
Unterlagen, insbesondere die Studienordnung und die Übersicht über die Studieninhalte der
Fachhochschule N verwiesen. 9

Der Beklagte wies den Einspruch mit gegen den Kläger gerichteter Einspruchsentscheidung
vom 5. März 1998 als unbegründet zurück. Unter Bezugnahme auf die einschlägige
Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vertrat er die Auffassung, dass Aufwendungen für ein
Erststudium immer als Ausbildungskosten im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 des
Einkommensteuergesetzes - EStG - zu werten seien. Wegen der weiteren Einzelheiten wird
auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. 10

Dagegen wendet sich der Kläger mit der vorliegenden Klage. Mit ihr verfolgt er weiterhin das
Ziel der steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen für das Fachhochschulstudium als
Fortbildungskosten. 11

Unter Bezugnahme auf sein außergerichtliches - unstreitiges - Vorbringen führt der Kläger
erneut aus, dass er keinen Wechsel in eine andere Berufssparte anstrebe. Er erstrebe bei
seinem jetzigen Arbeitgeber die Beförderung zum " Gruppenleiter Einkauf ". Daran könne
sich der Sprung in die Führungsposition " Leiter Einkauf " anschließen. Beide Berufsziele
könne er nur mit einer Diplomierung erreichen. Im Ergebnis erstrebe er mit dem Studium
keine andere berufliche Stellung, sondern nur eine höhere berufliche Stellung im Bereich der
bisherigen Tätigkeit. 12

Er beruft sich dabei unter anderem auf die Rechtsprechung des Niedersächsischen
Finanzgerichts, welches die Auffassung vertreten hat, dass Aufwendungen für ein
erstmaliges Hochschulstudium nicht grundsätzlich als Berufsausbildungskosten zu
qualifizieren seien, sondern dass dies nur gelte, wenn das erstmalige Hochschulstudium im
Anschluss an den Besuch der allgemeinbildenden Schulen aufgenommen werde (EFG
1998,640). 13

Der Einkommensteuerbescheid ist unter dem 4. 6 1999 aus hier nicht interessierenden
Gründen geändert worden. Der Kläger hat den Änderungsbescheid zum Gegenstand des
Verfahrens gemacht. 14

Der Kläger beantragt, 15

den Einkommensteuerbescheid vom 4. Juni 1999 dergestalt zu ändern, das weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit des Klägers in Höhe von 3599 DM an Stelle bisher berücksichtigter Ausbildungskosten von 1800 DM berücksichtigt werden.	16
Der Beklagte beantragt,	17
die Klage abzuweisen,	18
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	19
Er vertritt unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die bereits der Einspruchsentscheidung zugrundeliegt, weiterhin die Auffassung, dass die Kosten eines Erststudiums nur als Ausbildungskosten berücksichtigt werden können. Die gegenteilige Rechtsprechung des Niedersächsischen Finanzgerichts hält der Beklagte für unzutreffend.	20
Den Vortrag des Klägers, dass er eine höhere Position bei seinem Arbeitgeber angestrebt habe, hält er im Hinblick auf die Bewerbungskosten für nicht überzeugend.	21
<u>Entscheidungsgründe:</u>	22
Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.	23
Der Kläger macht geltend durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein. Dies ist für die Klagebefugnis nach § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO - hinreichend.	24
Es ist nicht erforderlich, dass die Klage wirtschaftlich sinnvoll ist, woran im Streitfall im Hinblick auf die bestandskräftige und zwischenzeitlich festsetzungsverjährte Steuerfestsetzung gegenüber der Ehefrau des Klägers erhebliche Bedenken bestehen.	25
Eine Beiladung der Ehefrau war nicht erforderlich. Die Zusammenveranlagung von Ehegatten führt nicht zur notwendigen Beiladung oder Hinzuziehung (herrschende Meinung, vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz 57 m. v. w. N.).	26
Die Klage ist unbegründet.	27
Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	28
Der Beklagte hat zu Recht die geltend gemachten - allein streitigen - Aufwendungen für das Fachhochschulstudium nicht als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit berücksichtigt.	29
Bei den Aufwendungen handelt es sich um Berufsausbildungskosten, die der allgemeinen Lebensführung zuzurechnen und - wie zutreffend geschehen - gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG nur als Sonderausgaben mit einem Höchstbetrag von 1800,00 DM steuerlich zu berücksichtigen sind.	30
Berufsausbildungskosten liegen vor, wenn die Aufwendungen dem Ziel dienen, die Kenntnisse zu erwerben, die als Grundlage für einen künftigen Beruf notwendig sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.September 1984 VI R 44/83, BFHE 142, 262, BStBl II 1985, 94). Sie erwachsen nahezu jedem Steuerpflichtigen und gehören nach ständiger Rechtsprechung zu	31

den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung. Hierzu zählen auch Aufwendungen zum Erwerb von Kenntnissen, die die Grundlage dafür bilden sollen, von einer Berufs- oder Erwerbsart zu einer anderen überzuwechseln (BFH-Urteil vom 6.3.1992 VI R 163/88, BStBl II 1992, 661 m. N. zur Rechtsprechung und Literatur).

Demgegenüber sind Ausgaben, die ein Steuerpflichtiger tätigt, um in dem ausgeübten Beruf auf dem laufenden zu bleiben, den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden und so in dem ausgeübten Beruf besser vorwärts zu kommen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. November 1980 VI R 50/79, BFHE 132, 49, BStBl II 1981, 216) Fortbildungskosten im Sinne des § 9 EStG. 32

Ein Erststudium an einer Fachhochschule ist nach bisheriger BFH-Rechtsprechung grundsätzlich - ebenso wie ein Erststudium an einer klassischen Hochschule (Universität) - als Berufsausbildung zu beurteilen (grundlegend BFH - Urteil vom 16.3.1967 IV R 266/66, BStBl II 1967, 723 zu Hochschulstudium; bestätigt u. a. durch Urteil vom 26.4.1989, VI R 95/85, BStBl II 1989, 616 und BFH-Urteil vom 28.9.1984, VI R 44/83, BStBl II 1985, 94 vgl. ferner Einkommensteuerrichtlinien H 103). Gleiches soll nach Auffassung des BFH auch für den Fall der erstmaligen Aufnahme eines Fachhochschulstudiums erst nach einem Berufsabschluss und während einer anschließend bereits ausgeübten Berufstätigkeit gelten (BFH-Urteil vom 28.9.1994, VI R 44/83, a.a.O., bestätigt durch Urteil vom 17.4.1996, VI R 94/94, BStBl II 1996, 450 zu Betriebswirtschaftsstudium eines als Revisor tätigen Sparkassenwirts; ferner BFH-Urteil vom 16.1.1998, VI R 92/96 in BFH/NV 1998, 844). Im Hinblick auf den zu beachtenden Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und den Umstand, dass ein (Fach)- Hochschulstudium regelmäßig eine neue Grundlage für einen höherrangigen Beruf - im Vergleich zu der bisher ausgeübten Berufstätigkeit - schaffe, müsse die steuerliche Beurteilung der Aufwendungen für ein Erststudium einheitlich - und mithin unabhängig von der zeitlichen Abfolge sowie dem Anlass und Inhalt des Studiums - erfolgen. 33

Aufwendungen für ein Erststudium sind danach grundsätzlich keine Fortbildungskosten, denn der erfolgreiche Abschluss eines Studiums eröffnet dem Steuerpflichtigen ungeachtet seiner bisherigen Berufsausbildung eine andere berufliche, gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung (ständige Rechtsprechung des BFH; vgl. Urteile vom 28.9.1984, VI R 44/83, BStBl II 1985, 94; vom 26.4.1989, VI R 95/85, BStBl II 1989, 616; vom 17.4.1996 VI R 94/94, BStBl II 1996, 450; Beschluss vom 16.1.1998, VI R 92/96 BFH/NV 1998, 844; herrschende Meinung, vgl. auch Heinicke in Schmidt, EStG, 20. Auflage 2001, § 10 Rdnr. 140 "Studium"; Blümich, EStG, § 10 Tz 530 "Hochschulstudium" jeweils mit weiteren Nachweisen). Dies gilt auch für ein berufsbegleitendes Studium, wie es der Kläger absolviert hat, ungeachtet dessen, dass die in dem Studium vermittelten Inhalte für den vom Kläger ausgeübten Beruf nützlich oder für die weitere erfolgreiche Ausübung gar erforderlich waren. 34

Der Senat schließt sich dieser Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wie auch bisher in seiner Rechtsprechung (vgl. Urteil vom 12. November 1998 2 K 2929/98, EFG 2000, 617) an. 35

Mit dem Bundesfinanzhof ist der erkennende Senat der Überzeugung, dass nur mit Hilfe einer Typisierung die praktikable und vorhersehbare Abgrenzung von Berufsausbildungskosten und Fortbildungskosten erreicht werden kann. 36

Der Senat verkennt dabei nicht die Kritik, die von einem Teil der Rechtsprechung und der Literatur an der ständigen Rechtsprechung und der herrschenden Meinung geübt wird (vgl. dazu Niedersächsisches Finanzgericht Urteil vom 6.8.1997, XIII 252/93, EFG 1998, 640; Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht Urteil vom 8.3.2000, V 221/98, EFG 2000, 780; Dreseck in Schmidt, a.a.O., § 19 Rz. 60 "Ausbildungskosten"). 37

- Die vom Bundesfinanzhof abweichenden Finanzgerichte und Teile der Literatur halten es für richtig, nach dem Zweck des Fachstudiums, dessen Inhalt im Vergleich zu der ausgeübten Berufstätigkeit und der Art der Fortführung der Tätigkeit nach Abschluss des Studiums zu differenzieren. 38
- Bezweckt das Studium die Vorbereitung auf einen künftigen Berufswechsel - oder dient umgekehrt die Berufstätigkeit lediglich als "Finanzierungsinstrument" für einen mit Hilfe des Studiums von vornherein erstrebten Beruf - liegt auch nach ihrer Auffassung Berufsausbildung vor, weil damit erst die eigentliche Berufsgrundlage geschaffen wird. 39
- Wird dagegen mit dem Studium ein breiteres und/oder vertieftes Wissen im Berufsfeld des bereits praktizierten Berufs, auch um ggf. Aufstiegsmöglichkeiten wahrnehmen zu können, bezweckt und bleibt der Arbeitnehmer anschließend in der gleichen Berufssparte tatsächlich tätig, müssen nach Auffassung der genannten Finanzgerichte die Studienaufwendungen als Fortbildungskosten (Werbungskosten) beurteilt werden. Denn bei einer derartigen Sachverhaltsgestaltung seien die Aufwendungen durch die erstrebte - ggf. künftig verbesserte - Einkunftserzielung im Bereich des ausgeübten Berufs veranlasst. Das Schwergewicht für den Anlass der Bildungsmaßnahme liege dann gerade nicht auf der Schaffung der eigentlichen (erstmaligen oder weiteren) Berufsgrundlage - durch die nach der gesetzgeberischen Vorstellung erst "eine selbständige, gesicherte Lebensstellung erworben werden soll" ,sondern ziele auf die Verbesserung der bereits bestehenden beruflichen Situation. 40
- Durch Gedanken, die der BFH in der neueren Rechtsprechung zur steuerlichen Beurteilung von Aufwendungen eines Zweitstudiums auf dem Sektor der Betriebswirtschaft entwickelt hat (hierzu BFH-Urteil vom 19.6.1997 IV R 4/97, BStBl II 1998, 239), sehen sich die abweichenden Stimmen in ihrer Auffassung bestätigt. Der BFH hatte dort ausdrücklich und entscheidend auf die subjektiven Zielvorstellungen abgestellt, die mit dem Studium verwirklicht werden sollten und darüber hinaus die tatsächliche Fortführung der Tätigkeit auf dem schon vor dem Zweitstudium ausgeübten Berufsfeld betont. Die Aufwendungen für das Betriebswirtschaftsstudium eines Bauingenieurs wurden deshalb - unbeschadet der nach Abschluss des Studiums zweifelsfrei bestehenden objektiven Möglichkeit des Wechsels in eine "vollständig andere Berufssparte" - als Fortbildungskosten - anerkannt. Die gleichen Maßstäbe müssten bei einem erstmaligen BWL-Fachstudium angelegt werden, wenn der Arbeitnehmer bereits auf einem (Teil-) Gebiet der Betriebswirtschaft nach einer vorangegangenen abgeschlossenen Ausbildung tätig ist und diese Tätigkeit auf dem gleichen beruflichen Gebiet nach Abschluss des Fachhochschulbesuchs im wesentlichen fortsetzen wolle. 41
- Auch der nicht akademisch vorgebildete Arbeitnehmer müsse sich in vergleichbarer Weise an die sich ändernden Bildungsanforderungen des Arbeitsmarktes anpassen. Es sei deshalb kein überzeugender Grund ersichtlich, Aufwendungen für entsprechende Weiterbildungsmaßnahmen zum Nachteil des Arbeitnehmers allein deshalb anders zu werten, weil die den Wissensstand erweiternden Kenntnisse nur mit Hilfe eines Fachhochschulabschlusses zu erwerben seien. 42
- Der erkennende Senat vermag sich dieser abweichenden Rechtsprechung jedoch aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung kaum zu bewältigender Abgrenzungsschwierigkeiten nicht anzuschließen (ebenso FG Düsseldorf Urteil vom 16.8.2000, 7 K 4996/96 E). 43

Das Fachhochschulstudium mit dem Erwerb des Titels eines Diplom Betriebswirtes begründet einen über den beruflichen Kontext hinausgehenden Mehrwert (vgl. auch Finanzgericht Baden-Württemberg Urteil vom 13.1.1998, 1 K 23/95, EFG 1998, 641; Finanzgericht Münster Urteil vom 21.2.1999, 13 K 3108/98, EFG 1999, 950). Der Titel des Diplom Betriebswirtes ermöglicht dem Kläger das Erschließen von neuen Berufsfeldern und ist daher nicht nur als bloßes Aufbaustudium zu seiner Ausbildung als Groß- und Außenhandelskaufmann anzusehen. Der Kläger unterscheidet sich insoweit nicht von einem Studierenden, der unmittelbar im Anschluss an die schulische Ausbildung studiert. Bei einem solchen Studierenden sind die Aufwendungen für das Studium selbst dann Ausbildungs- und keine Fortbildungskosten, wenn das Studium Anstellungsvoraussetzung für einen bestimmten Beruf ist (vgl. Schmidt, a.a.O., § 10 Rdnr. 140 "Studium"). Ohne Bedeutung ist dabei, ob der Kläger nach Beendigung des Studiums einen Arbeitgeberwechsel geplant hat oder ob er in dem Betrieb weiter arbeiten wollte. Entscheidend ist, dass ihm die Möglichkeit für eine andersgeartete berufliche Entwicklung bei seinem aktuellen Arbeitgeber oder bei einem zukünftigen anderen Arbeitgeber offenstand.

Der Senat bleibt auch aus Gründen der Rechtssicherheit und der gleichmäßigen und auch einfacheren Handhabung des Rechts bei dieser Rechtsprechung (so ausdrücklich auch BFH, BStBl II 1996, 450). 45

Sachgerechte und für die Praxis brauchbare Unterscheidungsmerkmale, bei deren Vorliegen ein Erststudium an einer Universität oder Fachhochschule ausnahmsweise als berufliche Fortbildung zu qualifizieren wäre und die außerdem im Vergleich zu einer ausnahmslosen Zuordnung der Aufwendungen zu den Sonderausgaben zu einem insgesamt als gerechter erscheinenden Ergebnis führen, sind für den Senat nicht erkennbar. 46

Die von den abweichenden Stimmen vorgeschlagenen Abgrenzungskriterien vermögen den Senat nicht zu überzeugen. Mit der gleichen Argumentation müsste man Aufwendungen für den Besuch der Abendschule zwecks Erlangung des Abiturs oder der Fachhochschulreife als Fortbildungskosten anerkennen, wenn dieses die Voraussetzung für ein als Fortbildung zu qualifizierendes Erststudium darstellte. Dies macht aus Sicht des Senats deutlich, dass bei einer individuellen, nicht mehr typisierenden Betrachtung entgegen der ursprünglichen Auffassung des Gesetzgebers kein bedeutsamer Anwendungsbereich für die Ausbildung im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG bliebe. 47

Außerdem führte die Anerkennung von Erststudien als Berufsfortbildungskosten auch zu einer gravierenden Privilegierung von Ausbildungsgängen im zweiten Bildungsweg. Während die erheblichen Kosten für eine durchgängige Ausbildung, in diesem Zusammenhang also ein unmittelbar an die Schulausbildung anschließendes Studium, im wesentlichen die Eltern der Auszubildenden belastete, könnten die gleichen Aufwendungen so weit sie nach Abschluss einer anderen, mit geringerem Aufwand verbundenen Ausbildung anfielen, als Werbungskosten oder vorweggenommene Werbungskosten in vollem Umfang steuermindernd geltend gemacht werden. 48

So weit die abweichende Auffassung zwischen Ausbildungskosten und Fortbildungskosten unter Berücksichtigung des erstrebten Berufszieles differenzieren will, ist klar voraussehbar, das gut beratene Steuerpflichtige sehr bald das "Gewünschte" vortragen werden ohne dass die Finanzverwaltung die tatsächliche Motivlage oder die spätere Umsetzung der behaupteten subjektiven Vorstellungen prüfen könnte. 49

Die Revision war zuzulassen. Der Streitfall hat über den Einzelfall hinaus grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Dies zeigt die große Zahl der beim BFH zu 50

gleichgelagerten Fällen anhängigen Revisionen, die unterschiedliche Rechtsprechung einzelner Finanzgerichte und die kontroverse Diskussion in der steuerrechtlichen Fachliteratur.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

51