
Datum: 01.07.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 1273/97
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0701.8K1273.97.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob Aufwendungen des Klägers für einen Studiengang "FU" als Fortbildungskosten abzugsfähig sind.

2

Der Kläger schloss im Dezember 1989 ein Betriebswirtschaftsstudium als Diplom-Kaufmann ab. Er war im Streitjahr - 1992 - bei der F GmbH angestellt. Unternehmensgegenstand der GmbH ist der Bau von ... und ... sowie Hauptsitz der Gesellschaft ist in D. Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der GmbH ist die Mutter des Klägers. Ausweislich des Arbeitsvertrages vom 28. Dezember 1990 umfasst die Tätigkeit des Klägers Büroarbeiten allgemeiner Art, Leitungsarbeiten auf Baustellen und gemäß Bedarf. Er ist - neben seinem Bruder - "faktischer" Geschäftsführer der F GmbH in D und ausweislich einer Bescheinigung seines Arbeitgebers vom 28. Juli 1994 hier insbesondere für die Bereiche des Finanzmanagements, des Einkaufs sowie generell für die weitere Expansion der F GmbH in Richtung der östlichen Nachbarstaaten Polen und Tschechien zuständig.

3

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger neben - inzwischen unstreitigen - Fortbildungskosten für ein Studium an der Fernuniversität Hagen weitere Fortbildungskosten für das FU in Höhe von DM 31.620,59 geltend. Dabei handelte es sich um einen von der Universität ... - U - in Kooperation mit dem "... - F1 - in V und der "T" veranstalteten Studiengang. Dessen Inhalt ist im F1-Report für das 4. Quartal 1991 wie folgt beschrieben:

4

"Die Studierenden, gedacht ist an Berufstätige, die nebenbei ihren Doktorgrad (Dr.oec.) erwerben wollen, müssen 360 h Studium in den Bereichen Europapolitik, Europarecht, Europäische Wirtschaft einschließlich der Wirtschaft Ungarns, Polens und der CSFR, Euro-

5

Management, EG-Sozialpolitik und Vergleichende Kulturbeziehungen mit Prüfung absolvieren.

Angeboten wird der Stoff in sechs Wochenenden (Freitag 14 Uhr-Sonntag 14Uhr) in V und 3x2 Wochen in Budapest. In den 360 h sind 40 h Betreuung für die Dissertation in Budapest enthalten. 6

Die Studierenden beschäftigen sich während der gesamten Weiterbildung mit einem sie interessierenden Thema, das dann nach 18 Monaten zur Dissertation und nach deren Verteidigung vor der Fakultät in Budapest zur Promotion führt." 7

Voraussetzung für die Teilnahme war ein abgeschlossenes Universitätsstudium in Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre, Ökonomie, Wirtschaftsingenieurwesen, Rechtswissenschaften oder Sozialwissenschaften (Bl. 75 d. A.). 8

Der Kläger schloss am 15. Februar 1992 einen Vertrag mit dem F1 über einen postgradualen ...-Promotionsstudiengang der U ab, in dem er als Promotionsstudent bezeichnet ist. Gemäß Ziffer 5 des Vertrages beträgt die planmäßige Laufzeit des Studiengangs 18 Monate, maximal 24 Monate. Nach Ziffer 6 des Vertrages betragen die Studiengebühren 24.000 DM, die in 2 Teilen zu je 12.000 DM am 1. Mai 1992 und am 1. Oktober 1992 zu zahlen sind. Ziffer 7 des Vertrages sieht vor, dass der Promotionsstudent im Fall der Abbruchs seines Studiums vor der Einreichung der Dissertation 3.000 DM zurückerstattet bekommt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Vertrages Bezug genommen 9

In 1992 fanden 2 Kurse, nämlich der am 1. Mai 1992 beginnende Kurs I und der am 18. Juni 1992 beginnende Kurs II statt. Der Kläger hat an dem Kurs II teilgenommen. Zur näheren Ausgestaltung des Kurses hat der Kläger unterschiedliche Kopien des Curriculums zu Kurs I zur Akte gereicht, der die Veranstaltungen in Budapest betrifft und von dem jeweiligen Datum her dem vom Kläger ebenfalls zur Akte gereichten geplanten Verlauf des Kurses II betrifft. Das Curriculum weist in einer kopierten Fassung am 7. Dezember den Punkt "Prüfungen und Betreuung der Dissertationen" aus (Bl. 32 d. A.), in einer weiteren Fassung hingegen nicht (Bl. 80 d. A.). Die Unterlage "Geplanter Verlauf des Kurses II" hat der Kläger ebenfalls in unterschiedlich kopierter Fassung zur Akte gereicht, nämlich mit (Bl. 29 d. A.) und ohne (Bl. 81 d. A.) dem Ausweis des Punktes "Betreuung der Dissertation". Nach dem Curriculum erstreckten sich die dortigen Veranstaltungen täglich von 9:00 bis 17:30 - an 2 Tagen bis 18:30 - und waren durch eine Mittagspause von jeweils 1,5 Stunden unterbrochen. Am 1. August (Samstag) fand eine fakultative Stadtbesichtigung mit Mittagessen, am 7. November ein fakultatives Kulturprogramm (Samstag) statt. In der Woche vom 30. November bis 7. Dezember erstreckte sich das Training über 6 Tage. Die Veranstaltungen in Budapest behandelten neben generellen Themen der Weltwirtschaft unter besonderer Berücksichtigung des EG-Wirtschaftsrechts, des Banken- und Währungswesens Konsequenzen hieraus für international agierende Unternehmen. Im November und Dezember wurden dabei u.a. folgende Themen abgehandelt: 10

- Konsequenzen des EG Binnenmarktes und der wirtschaftspolitischen Umgestaltung ehemaliger RGW-Staaten für international agierende Unternehmen. 11

- Strategische Euro-Planung aus westlicher und mitteleuropäischer Sicht 12

- Wie in Ungarn unternehmerisch tätig sein? 13

- Komparatives Marketing 14

- Problembereiche des internationalen Geschäfts mit mittel- und osteuropäischen Ländern	15
- Wie in der CFSR unternehmerisch tätig sein?	16
Das FU in V umfasste Seminare für die Unternehmenspraxis unter Berücksichtigung der Themen Europapolitik, Europarecht, Euromanagement, vergleichende Europäische Kulturbeziehungen, Europäische Sozialpolitik, Völkerrecht, Europäische Wirtschaft und Länderkunde Ungarn, Polen, CSFR; abgehandelt wurden hierin u.a. folgende Themen:	17
- EG- Binnenmarkt: Bedeutsame Konsequenzen für mittelständisch-strukturierte Unternehmen.	18
- Konsequenzen des EG-Binnenmarktes	19
- Bestimmungsfaktoren im internationalen Geschäft	20
- Internationale Unternehmensstrategien mittelständisch strukturierter Unternehmen.	21
- Dominierende "Stolpersteine" für mittelständisch-strukturierte Betriebe bei der Erschließung von Auslandsmärkten	22
Der Kläger hat ein Zertifikat der U vom 14. Dezember 1992 vorgelegt, ausweislich dessen er den ...studiengang mit der Gesamtnote "sehr gut" bestanden hat.	23
Gemäß dem vom Kläger selbst erstellten Teilnehmerverzeichnis nahmen an dem Training neben ihm insgesamt 19 Personen, nämlich 13 Diplom-Kaufleute, 3 Juristen, 1 Rechtsanwalt, 1 Diplom-Handelslehrer und ein Teilnehmer der T1 AG teil.	24
Der Kläger hat eine Stellungnahme seines Arbeitgebers vom 28. Juli 1994 vorgelegt, nach der dem Kläger die Teilnahme an dem FU vom Arbeitgeber nahegelegt worden ist, weil der Kurs geeignet gewesen sei, Probleme der ehemals kommunistischen Staaten beim Übergang von der Plan- zur Marktwirtschaft aufzuzeigen, wirtschaftliche und menschliche Eigenarten der Führungskräfte kennenzulernen und Kontakte zu Entscheidungsträgern in diesen Ländern in Politik, Wissenschaft und Wirtschaft herzustellen. Die aus dem FU gewonnenen Erkenntnisse habe sie - die Arbeitgeberin - in 1992/1993 - davon abgehalten - trotz der vordergründig guten Chancen - Niederlassungen in Polen oder der angrenzenden Tschechoslowakei zu gründen bzw. Kapitalbeteiligungen in diesen Ländern einzugehen. Dem Kläger seien für das FU im Streitjahr 20 Tage Sonderurlaub gewährt worden. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Stellungnahme Bezug genommen.	25
Die Aufwendungen für das FU in Höhe von 31.620,59 DM setzen sich zusammen aus den Kosten für das FU selbst in Höhe von 24.000 DM - hiervon 15.000 DM auf die Veranstaltung in Budapest entfallend - , aus Fahrtkosten nach V nebst Verpflegungsmehraufwendungen und aus Flugkosten nach und Übernachtungskosten in Budapest nebst Verpflegungsmehraufwendungen. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die vom Kläger mit der Steuererklärung eingereichten Anlage zur Anlage N 1992 Bezug genommen.	26
Im Einkommensteuerbescheid 1992 vom 6. Oktober 1994 erkannte der Beklagte sämtliche geltend gemachten Fortbildungskosten lediglich als Sonderausgaben in Form von Ausbildungs-/Weiterbildungskosten mit dem Höchstbetrag von 900 DM an.	27
Hiergegen legte der Kläger am 11. Oktober 1994 Einspruch ein.	28
	29

Mit Einspruchsentscheidung vom 28. Januar 1997 änderte der Beklagte die zwischenzeitlich aus hier nicht streitigen Gründen mit Bescheid vom 9. Februar 1992 geänderte Steuerfestsetzung 1992 abermals ab und erkannte Aufwendungen betreffend die Fernuniversität Hagen nunmehr neben dem Sonderausgabenabzug für Ausbildungs-/Weiterbildungskosten als Werbungskosten an. Im übrigen wies er den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung machte er geltend, es fehle ein unmittelbarer objektiver beruflicher Anlass für die Teilnahme des Klägers an dem FU. Dies werde durch die Tatsache bekräftigt, dass der Arbeitgeber des Klägers die Aufwendungen nicht erstattet habe und andere Steuerpflichtige sich bei Vermögensverhältnissen des Klägers mit einem Bruttoarbeitslohn in Höhe von rund 55.000 DM eine solche Maßnahme für rund 31.000 DM nicht aus überwiegend beruflichem Interesse leisten würden. Zudem sei das Veranstaltungsprogramm nicht auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse und Gegebenheiten der Teilnehmer zugeschnitten gewesen. Das FU habe sich zwar ausschließlich an Hochschulabsolventen gerichtet, die aber im Hinblick auf ihre Ausbildung und der tatsächlichen Berufsausübung ganz unterschiedliche Aufgabenbereiche und Tätigkeitsfelder wahrnahmen. Die Aufwendungen für das FU seien deshalb nicht abziehbare Aufwendungen der privaten Lebensführung im Sinne des § 12 Nr.1 Satz 2 EStG. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

Der Kläger hat am 26. Februar 1997 Klage erhoben. Nach Klageerhebung hat der Beklagten 30 die Steuerfestsetzung für 1992 abermals (aus hier nicht streitigen Gründen) mit an den Kläger adressiertem Bescheid vom 12. November 1997 geändert. Der Prozessbevollmächtigte des Klägers hat diesen Bescheid am 25. März 1998 gemäß § 68 FGO a.F. zum Gegenstand des Verfahrens erklärt.

Der Kläger macht geltend, entgegen der Ansicht des Beklagten handele es sich bei den 31 Aufwendungen für das FU um Werbungskosten in Form von Fortbildungskosten. Dem stehe nicht entgegen, dass das postgraduale Studium die Möglichkeit zur Erlangung des akademischen Grades "Dr. oec" geboten habe. Denn er habe von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht, sondern den Studiengang lediglich mit dem Zweck der Erlangung eines profunderen Wissens für seine Geschäftsführertätigkeit insbesondere im Hinblick auf die beabsichtigten Aktivitäten des Unternehmens auf osteuropäischen Märkten absolviert. Er sei in keiner Weise als Doktorand betreut worden und habe insbesondere auch keine Dissertation geschrieben, geschweige denn das Promotionsverfahren durchlaufen. Deswegen habe er Budapest bereits am 6. Dezember 1992 und damit vor der vorgesehenen Betreuung der Dissertationen verlassen. Dass er auf die Rückforderung der in Ziffer 7 des Vertrages mit der F1 vorgesehenen 3.000 DM verzichtet habe, sei darin begründet, dass ihm die Begründetheit des Anspruchs nicht klar gewesen sei, weil er den Studiengang nicht abgebrochen, sondern mit Ausnahme der einwöchigen Promotionsbetreuung vollumfänglich absolviert habe. Zudem sei ihm die Geltendmachung wirtschaftlich nicht erfolgversprechend erschienen, weil zu diesem Zeitpunkt Gerüchte über finanzielle Probleme des F1 kursierten.

Aber selbst wenn der Kläger über den Studiengang promoviert hätte, wäre der Aufwand als 32 Werbungskosten abziehbar, wie sich aus einem Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 16. Mai 2002 (9 K 9208/99) ergebe.

Im übrigen gelte, dass ein Steuerpflichtiger, der bereits ein abgeschlossenes 33 Hochschulstudium oder eine abgeschlossene Berufsausbildung absolviert habe und Einnahmen aus dieser Tätigkeit erziele, bei einem darauf aufbauenden Zweitstudium oder einer darauf aufbauenden beruflichen Weiterbildung keine Maßnahme der Berufsausbildung,

sondern eine solche der Berufsfortbildung betreibe, sofern keine Änderung der Berufsart angestrebt werde. So habe der BFH in Fällen, in denen die Steuerpflichtigen nach dem Studium der Betriebswirtschaftslehre an einer Fachhochschule bzw. nach bestandener Diplomhauptprüfung als Informatiker mit dem Ergänzungsfach Betriebswirtschaftslehre jeweils ein Studium in den USA absolviert hätten, das mit der Prüfung als "Master of Business Administration" (MBA) abgeschlossen worden sei, die Aufwendungen für dieses Studium als Werbungskosten anerkannt.

Gemessen hieran sei auch hier Fortbildungsaufwand anzunehmen, weil - entgegen der Ansicht des Beklagten - nicht lediglich "allgemeinpolitische bzw. wissenschaftlichen Themengebiete" vermittelt worden seien, deren Anlass etwa lediglich in seinem Interesse an "allgemeinen Informationen" bestanden habe, sondern es sich um einen wissenschaftlich geprägten Lehrgang gehandelt habe, der "Generalisten- Wissen" vermittelt habe. Das von ihm erworbene Wissen sei im Rahmen seiner Tätigkeit für die F GmbH von erheblichem Nutzen gewesen. Ersichtlich habe diese Weiterqualifikation der optimalen Wahrnehmung seiner Aufgaben für die F GmbH und nicht dem Wechsel in eine andere Berufsart gedient; er sei bis zum heutigen Tag in D tätig. Daneben habe die Absolvierung des Lehrgangs natürlich auch im Interesse seines Arbeitgebers gelegen, wie der gewährte Sonderurlaub belege. 34

Der Kläger beantragt, 35

den geänderten Einkommensteuerbescheid für 1992 vom 12. November 1997 in der Weise abzuändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von DM 31.620,59 berücksichtigt werden. 36

Der Beklagte beantragt, 37

die Klage abzuweisen, 38

hilfsweise die Revision zuzulassen. 39

Er nimmt zur Begründung auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug und macht ergänzend geltend, die Kosten seien wegen des Vorliegens von Promotionsaufwand nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Dabei sei unerheblich, ob der Kläger tatsächlich promoviert habe. Entscheidend sei die ursprüngliche Absicht hierzu. Dafür, dass eine solche vorgelegen habe, spreche auch die Höhe der Studiengebühren. Die Tatsache, dass der Kläger seinen Rückerstattungsanspruch in Höhe von 3.000 DM nicht geltend gemacht habe, spreche dafür, dass der Kläger - entgegen seinen Behauptungen - sogar den Versuch einer Promotion unternommen habe. 40

Im übrigen berufe sich der Kläger zu Unrecht auf die Frage der Abgrenzung von Fortbildungskosten zu Ausbildungskosten. Hier gelte es nämlich zu klären, ob es sich bei den Aufwendungen für den ...studiengang um Fortbildungskosten oder um Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 12 EStG handele. Zur Annahme von Fortbildungs- oder Ausbildungskosten sei das Vorliegen einer beruflichen Qualifikationsmaßnahme erforderlich. Nach den eingereichten Unterlagen habe die besuchte Veranstaltung allgemeinwissenschaftliche politische und völkerrechtliche Kenntnisse vermittelt. Die Teilnehmer hätten den verschiedensten Berufsgruppen angehört, so dass für den Kläger ein Nutzen für seine Tätigkeit als Angestellter einer Firma für ... nicht ersichtlich sei. 41

Der Berichterstatter hat durch Telefonat mit dem Ministerium für Wissenschaft und Forschung NRW in Erfahrung gebracht, dass die U zu denjenigen Hochschulen Ungarns gehört, deren 42

verliehene Doktorwürde in Deutschland anerkannt wird. Er hat zudem durch ein Telefonat mit der Zentralstelle für ausländisches Bildungswesen ermittelt, dass die Verleihung der Doktorwürde durch die genannte Universität Gegenstand der Tagesordnung der 3. Sitzung der Expertenkommission zum deutsch-ungarischen Äquivalenzabkommen am 1. Oktober 1993 in Bonn war (TOP 4). Ein Vertreter der Zentralstelle für ausländisches Bildungswesen hat hierzu erklärt, seinerzeitige Gerüchte, die U verleihe Dokortitel zu geringen Anforderungen, hätten sich nicht bestätigt, so dass die von der Universität verliehene Doktorwürde seinerzeit und auch heute noch in Deutschland anerkannt würde.	
Die Zentralstelle für ausländisches Bildungswesen hat mit Schreiben vom 11. Februar 2003 zu weiteren Fragen des Gerichts betreffend die Verleihung von Doktorgraden an der U Stellung genommen. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf dieses Schreiben nebst Anlagen (Bl. 194-199 d. A.) Bezug genommen.	43
Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 1. Juli 2003 nebst den von der Klägersseite im Termin vorgelegten Unterlagen Bezug genommen.	44
Entscheidungsgründe:	45
1.	46
Die Klage ist zulässig.	47
Dem steht die Vorschrift des § 68 der Finanzgerichtsordnung - FGO - in der vor dem 1. Januar 2001 geltenden Fassung - FGO a.F. - nicht entgegen. Wird danach der angefochtene Verwaltungsakt nach Klageerhebung durch einen anderen Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, wird dieser auf Antrag des Klägers Gegenstand des Verfahrens. Nach Satz 2 der Vorschrift ist der Antrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des neuen Verwaltungsaktes zu stellen. Zwar hat der Prozessbevollmächtigte des Klägers erst am 25. März 1998 - und damit außerhalb der Monatsfrist - beantragt, den geänderten Bescheid vom 12. November 1997 zum Gegenstand des Verfahrens zu machen. Indes begann die Frist des § 68 FGO a.F. mit der Bekanntgabe des Änderungsbescheids an den Kläger nicht zu laufen. Ändert nämlich das Finanzamt einen mit der Klage angefochtenen Steuerbescheid während des gerichtlichen Verfahrens, in welchem der Kläger durch einen Prozeßbevollmächtigten ordnungsgemäß vertreten ist, so ist seit dem 1. Januar 1993 der Änderungsbescheid dem Prozeßbevollmächtigten bekanntzugeben. Geschieht dies nicht, beginnt die Frist des § 68 FGO daher auch dann nicht zu laufen, wenn der Kläger den ihm bekanntgegebenen Änderungsbescheid an seinen Prozeßbevollmächtigten weitergeleitet hat (BFH- Urteil vom 29. Oktober 1997 X R 37/95, DB 1998, 294).) Erhält der Empfangsberechtigte das zuzustellende Schriftstück, bleibt die Bekanntgabe allerdings nicht unwirksam; lediglich die Frist nach § 68 Satz 2 FGO a.F. wird nicht in Gang gesetzt (vergl. BFH- Beschluss vom 22. Juni 2001 XI B 72/00, BFH/NV 2001, 1588 m.w.N.).	48
2.	49
Die Klage ist teilweise begründet.	50
Der Einkommensteuerbescheid 1992 vom 12. November 1997 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit der Beklagte die strittigen Aufwendungen für den Studiengang FU dem Grunde nach nicht als Werbungskosten, sondern lediglich - der Höhe nach begrenzt auf 900 DM - als	51

Sonderausgaben anerkannt hat. Der Höhe nach sind die geltend gemachten Aufwendungen - saldiert um den bereits als Sonderausgaben anerkannten Teil in Höhe von 900 DM - bis auf einen Teilbetrag in Höhe von 3.000 DM als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

a.

52

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung - EStG - sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Die Aufwendungen müssen objektiv durch die beruflichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen veranlasst sein und subjektiv zur Förderung seines Berufs getätigt werden. Das EStG unterscheidet zwischen den als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind, und Aufwendungen für die Lebensführung, die grundsätzlich unter das Abzugsverbot fallen (§ 12 Abs.1 EStG), soweit sie nicht ausnahmsweise als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

53

Nach der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH gehören Kosten eines Promotionsstudiums nicht zu den als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen. Weil § 10 Abs.1 Nr.7 EStG Aufwendungen für die Berufsausbildung dem Sonderausgabenbereich zuordne, folge hieraus, dass nach dem gesetzgeberischen Leitbild Kosten für den Erwerb des für den Beruf typischen Könnens, das seinerseits erst die Grundlage einer zukünftigen Lebensstellung bilde, nicht als Werbungskosten abziehbar sind. Danach seien Promotionskosten in aller Regel dem Bereich der Berufsausbildung zuzuordnen, weil der Doktorand mit der Promotion den Nachweis erbringe, dass er - über das allgemeine Studienziel hinaus - in seinem Fachgebiet zu einer selbständigen wissenschaftlichen Leistung befähigt sei. Wegen der Nähe der Promotion zur akademischen Ausbildung sei es sachgerecht, Promotionsaufwendungen steuerlich gemäß § 10 Abs.1 Nr.7 EStG wie Ausbildungskosten zu behandeln. Promotionsaufwendungen könnten auch nicht deshalb als Werbungskosten abgezogen werden, weil die Promotion erst zu einem Zeitpunkt von dem Steuerpflichtigen abgeschlossen werde, als dieser bereits Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielte. Dies würde gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen, weil der bereits in das Berufsleben eingetretene und die Promotion nachholende steuerlich besser gestellt werde, als derjenige, der - wie im Regelfalle - unmittelbar nach Abschluß seines Studiums promoviere (BFH-Urteil vom 9. Oktober 1992 VI R 176/88, BStBl II 1993, 115; vergl. auch BFH-Urteil vom 18. April 1996 VI R 54/95, BFH/NV 1996, 740 und BFH-Beschluss vom 21. November 2000 IX R 61/99, BFH/NV 2001, 451).

54

Andererseits bejaht der BFH das Vorliegen von Werbungskosten in Form von Fortbildungskosten bei Aufwendungen für ein berufsbegleitendes Zweitstudium, wenn ein Erststudium zu einem Berufsabschluss geführt hatte, es sich bei dem Zweitstudium um ein darauf aufbauendes Zusatzstudium handele, durch das die im Erststudium erworbenen Kenntnisse ergänzt und vertieft wurden und das Zweitstudium keinen Wechsel in eine andere Berufsart eröffne. Darüber hinaus wurden Fortbildungskosten dann bejaht, wenn - trotz eines möglichen Wechsels in eine andere Berufsart - die vom Steuerpflichtigen angestrebte Berufstätigkeit nur eine Spezialisierung bedeute (vergl. BFH-Urteil vom 4. Dezember 2002 VI R 120/01, BFH/NV 2003, 255 m.w.N.).

55

In der jüngerer Zeit hat der BFH seine Auffassung, dass Ausgaben für ein Erststudium an einer Universität oder Fachhochschule stets der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen und deshalb nur als Sonderausgaben abziehbar seien, durch eine Änderung der Rechtsprechung aufgegeben. Danach ist für die Erfüllung des Werbungskostenbegriffs bereits ausreichend,

56

wenn Ausgaben den Beruf des Arbeitnehmers im weitesten Sinne fördern, wobei der erforderliche Veranlassungszusammenhang bei jedweder berufsbezogenen Bildungsmaßnahme erfüllt sein könne. Danach können auch Aufwendungen für ein berufsbegleitendes erstmaliges Hochschulstudium Werbungskosten sein (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01, BFH/NV 2003, 259).

b. 57

Ausgehend von diesen Grundsätzen mag dahinstehen, ob der Kläger mit dem Studiengang "FU" ursprünglich die Absicht besaß, mit diesem die Doktorwürde zu erlangen oder gar - worauf die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen der U und der Aufenthalt des Klägers in Budapest im Mai 1993 hindeuten - einen Promotionsversuch unternommen hat. 58

aa. 59

Unterstellt man den Vortrag des Klägers als wahr, er habe den ...Studiengang von Anfang an ohne Promotionsabsicht durchgeführt, wären die Aufwendungen nach den o.g. Grundsätzen für ein berufsbegleitendes Zweitstudium als Werbungskosten abziehbar: 60

Der Kläger hatte ein Erststudium der Betriebswirtschaftslehre mit dem akademischen Grad "Diplom-Kaufmann" in 1989 abgeschlossen. Der ...studiengang ist - sofern er ohne Promotionsabsicht durchgeführt wurde - als ein darauf aufbauendes Studium anzusehen, durch das die im Erststudium erworbenen Erkenntnisse ergänzt und vertieft wurden. Dass der ...studiengang auf dem Erststudium des Klägers aufbaut, ergibt sich aus dessen Teilnahmevoraussetzungen. Danach war ein abgeschlossenes Universitätsstudium u.a. in Betriebswirtschaftslehre Voraussetzung für die Teilnahme. Nach den Inhalten des Studiengangs wurden u.a. wirtschaftliche Themen abgehandelt, die eine hinreichende Nähe zu einem Betriebswirtschaftsstudium aufweisen und deswegen geeignet waren, die im Erststudium erworbenen Kenntnisse unter Berücksichtigung der Besonderheiten im osteuropäischen Raum zu ergänzen und zu vertiefen. Es ist auch nicht ersichtlich, dass mit dem Studiengang ein Wechsel in eine andere Berufsart hätte möglich sein sollen; tatsächlich hat der Kläger auch nicht seinen Beruf gewechselt. 61

Die Teilnahme an dem ...-Promotionsstudiengang "FU" war auch beruflich veranlasst. Denn er war geeignet, den Beruf des Klägers im weitesten Sinne zu fördern. Ausweislich der Bescheinigung seines Arbeitgebers war dieser für das Finanzmanagement, den Einkauf und für die Expansion des Unternehmens zuständig, insbesondere für Kontakte nach Polen und die Tschechoslowakei; ihm ist die Teilnahme am Seminar deshalb nahegelegt worden, wobei ihm hierfür 20 Tage Sonderurlaub gewährt worden war. Die Inhalte des Promotionsstudiengangs hatten auch insofern einen unmittelbaren Bezug zur beruflichen Tätigkeit des Klägers, als dieses nach Vermittlung der ökonomischen Rahmenbedingungen konkret Fragen des unternehmerischen Tätigwerdens in Ungarn und der CSFR behandelte; diese Fragen waren für seinen Arbeitgeber mit Hauptsitz in D bedeutsam für die Auslotung der Chancen der Expansion auf dem osteuropäischen Markt. Dass solche Aktivitäten der F GmbH tatsächlich geplant waren, ergibt sich aus deren Bescheinigung vom 28. Juli 1994, ausweislich derer die vom Kläger gewonnenen Erkenntnisse aus dem Studiengang sie davon abgehalten habe, sich im osteuropäischen Raum wirtschaftlich zu engagieren. Bestätigt wird dies durch den Vortrag des Klägers in seinem Schreiben an seinen Prozessbevollmächtigten vom 28. Juni 2003, nachdem bereits konkrete Gespräche mit verschiedenen Banken und der IHK hinsichtlich eines solchen Engagements stattgefunden hatten. 62

bb.

Besaß der Kläger hingegeben - entgegen seinem Vorbringen - ursprünglich die Absicht, mit dem ...-Promotionsstudiengang "FU" die Doktorwürde zu erlangen, handelte es sich um ein berufsbegleitendes Promotionsstudium; die Aufwendungen hierfür wären als Werbungskosten abziehbar. Der Senat geht dabei mit der als zutreffend erachteten neueren Rechtsprechung des BFH zum berufsbegleitenden Erststudium davon aus, dass die frühere Rechtsprechung des BFH zur Nichtabziehbarkeit der Aufwendungen eines Promotionsstudiums als Werbungskosten jedenfalls für ein berufsbegleitendes Promotionsstudium nicht aufrecht erhalten werden kann. Denn es ist kein sachliches Differenzierungskriterium dafür ersichtlich, dass die Kosten eines berufsbegleitenden Erststudiums als Werbungskosten abziehbar sein sollen, wenn dieses beruflich veranlasst ist, die Kosten eines berufsbegleitenden Promotionsstudiums bei entsprechender beruflicher Veranlassung hingegen nicht. Das gilt nach Überzeugung des Senats jedenfalls für ein berufsbegleitendes Promotionsstudium der vorliegenden Art, das sich als eine Kombination eines Aufbaustudiums zu einem Erststudium mit der zusätzlichen Möglichkeit der Promotion darstellt und insofern von dem Normalfall eines Promotionsstudiums ohne Aufbaustudiumscharakter abweicht. 64

Auch dieses berufsbegleitende Promotionsstudium wäre mit den obigen Ausführungen zu 2 b. aa. beruflich veranlasst. 65

c. 66

Der Senat vermag auch im übrigen nicht zu erkennen, dass die beruflich veranlassten Aufwendungen für das FU als Kosten der allgemeinen Lebensführung nicht abzugsfähig sind. 67

Die Tatsache, dass wesentliche Teile des Studiums im Ausland - nämlich in Budapest - stattgefunden haben, steht dem nicht entgegen. Zwar ist bei einer Weiterbildungsmaßnahme im Ausland regelmäßig zu prüfen, ob die Aufwendungen objektiv durch besondere berufliche Gegebenheiten veranlasst sind und ob nach dem Anlass der Reise, dem vorgelegten Programm und der tatsächlichen Durchführung die Befriedigung privater Interessen (§12 Nr. 1 EStG) nahezu ausgeschlossen ist. Reisen, denen offensichtlich ein unmittelbarer beruflicher (betrieblicher) Anlass zugrunde liegt (z. B. das Aufsuchen eines Geschäftsfreundes, das Halten eines Vortrags auf einem Fachkongress oder die Durchführung eines Forschungsauftrags), sind in aller Regel der beruflichen (betrieblichen) Sphäre zuzurechnen. Fehlt ein unmittelbarer beruflicher Anlass, müssen die Beurteilungsmerkmale, die jeweils für eine private oder berufliche (betriebliche) Veranlassung sprechen, gegeneinander abgewogen werden. In diesem Falle sind die Aufwendungen schon dann nicht abziehbar, wenn bei der Reise das Hereinspielen der Lebensführung ins Gewicht fällt und nicht von ganz untergeordneter Bedeutung ist. Zu berücksichtigen ist dabei der Umfang der unterrichtsfreien Zeit einschließlich der Wochenenden sowie die Möglichkeit, allgemein interessierende Einrichtungen zu besichtigen und Besonderheiten des Landes kennenzulernen (BFH-Urteile vom 16. Januar 1998 VI R 46/87, BFH/NV 1998, 851). Bei einem Intensiv-Sprachkurs im Ausland ist dabei die Annahme nicht zu beanstanden, private Lebensinteressen würden nicht in einem nennenswerten Umfang befriedigt, wenn an 5 Arbeitstagen jeweils 6 Unterrichtsstunden à 45 Minuten am Vormittag und Abend stattfinden, Samstags eine Exkursion vorgesehen ist, der Sonntag zur freien Verfügung steht und Zentren des Tourismus 60 bzw. 65 km vom Lehrgangsort entfernt sind (BFH-Urteil vom 13. Juni 2002 VI R 168/00, BFH/NV 2002, 1517 unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung im Fall C-55/98). Andererseits fällt das Hereinspielen der Lebensführung auch bei einer ansonsten auf die spezifischen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer 68

zugeschnittenen Auslandsreise ins Gewicht, wenn auf einer zehn Arbeitstage enthaltenden Auslandsreise neben einem Ausflug am Wochenende ein Arbeitstag und drei Nachmittage von Arbeitstagen mit Städtebesuchen oder der Besichtigung allgemein interessierender Einrichtungen ausgefüllt sind (BFH-Urteil vom 21. August 1995 VI R 47/95, BStBl II 1996, 10 - nach Schmidt-Drenseck, a.a.O. § 12 Rz 25 - Sprachkurs im Ausland - bereits als Grenzfall bezeichnet).

aa. 69

Unter Anwendung dieser Grundsätze hält der Senat den durch die Abhaltung von Teilen des Studiengangs in Budapest beinhalteten touristischen Aspekt der Fortbildungsmaßnahme des Klägers für untergeordnet und deshalb bei der Hereinspielung in die Lebensführung des Klägers als nicht ins Gewicht fallend. 70

Dabei ist zu berücksichtigen, dass lediglich Teile des Studiengangs in Budapest stattfanden, im übrigen aber im Streitjahr an 18 Tagen in V, das jedenfalls kein bevorzugtes touristisches Ziel ist. Soweit das FU in Budapest stattfand, war dies zunächst offenbar dadurch veranlasst, dass die dortigen Vortragenden überwiegend Professoren aus dem osteuropäischen Raum waren. Das Kursprogramm war ausweislich des Curriculums zeitlich straff durchorganisiert und mit fortwechselnden Themen tagesausfüllend besetzt. Freie Tage existierten lediglich an 2 Wochenenden, bei denen an 2 Tagen eine Stadtbesichtigung und ein Kulturprogramm angeboten wurde. Angesichts dessen verblieb während des FU kaum Zeit für die Befriedigung touristischer Interessen. Dass hierfür die Wochenenden zur Verfügung standen, war dabei nicht durch eine touristische Zielsetzung geprägt, sondern durch die Anlage der Veranstaltungen auf jeweils 2 Wochen immanent. Hinzu tritt, dass der überwiegende Teil des Budapester Programms in den touristisch unattraktiven Zeitraum November/Dezember fiel. Entsprechend hat auch der Beklagte nicht geltend gemacht, die Kosten seien wegen der touristischen Aspekte des FU nicht abzugsfähig. 71

bb. 72

Der Senat hat auch keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür finden können, dass der Studiengang nicht entsprechend den vom Kläger vorgelegten Unterlagen tatsächlich durchgeführt worden wäre. Die Ermittlungen des Senats zu der Frage, ob es sich bei dem Studiengang möglicherweise um eine Maßnahme zum "Erkaufen" eines Dokortitels gehandelt haben könnte, dem keine oder keine ernsthaften Veranstaltungen zugrundelagen, haben ergeben, dass solche Gerüchte hinsichtlich der Tätigkeit des F1 zwar bestanden hatten, die sich im Ergebnis aber nicht bestätigten. Tatsächlich sind der Zentralstelle für ausländisches Bildungswesen in Bonn keine Fälle bekannt geworden, in denen Studierenden die Doktorwürde verliehen worden wäre, obschon tatsächlich keine Veranstaltungen der Budapester Universität besucht worden wären. Dass auch der Kläger tatsächlich den Studiengang durchgeführt hat, steht zur Überzeugung des Senats hinreichend sicher fest. Das ergibt sich daraus, dass der Kläger ein entsprechendes Zertifikat der Budapester Universität vom 14. Dezember 1992 und ein weiteres Zertifikat des F1 über die Teilnahme an den Veranstaltungen in V hat vorlegen können. 73

d. 74

Es bestehen - bis auf einen Teilbetrag von 3.000 DM - auch keine Bedenken gegen die Höhe der vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen. 75

aa. 76

Der Beklagte hat gegen die Höhe der Aufwendungen - bis auf die Tatsache, dass er sie in Relation zum Einkommen des Klägers für übergebührllich hoch hält - keine Bedenken geltend gemacht. Soweit der Aufwand nicht aus Fahrtkosten oder Verpflegungsmehraufwendungen besteht, ist er belegmäßig nachgewiesen. Das gilt auch für die Studiengebühren in Höhe von 2 x 12.000 DM. Der Kläger hat hierzu zwei Kontoauszüge vorgelegt, die die Zahlung von jeweils 12.000 DM ausweisen und in der mündlichen Verhandlung hierzu Kopien des Schecks und des Überweisungsträgers vorgelegt, aus denen sich als Empfänger der Zahlungen das F1 ergibt.

bb. 78

Unter Zugrundelegung des Maßstabes des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO hat der Senat aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens aber dennoch nicht die Überzeugung gewinnen können, dass dem Kläger trotz der nachgewiesenen Zahlungen an das F1 über 24.000 DM im Streitjahr tatsächlich ein Aufwand in dieser Höhe entstanden ist. Er kann vielmehr nicht ausschließen, dass dem Kläger, ausgehend von seinem Vortrag, er habe den Studiengang ohne Promotionsabsicht durchgeführt und sei deshalb bereits am 6. Dezember 1992 - und damit noch vor den "Betreuungen der Dissertationen" - aus Budapest abgereist, die in dem Vertrag mit dem F1 laut Ziffer 7 rückzuzahlenden 3.000 DM noch im Streitjahr zurückgeflossen sind. Denn ausweislich dieser Vertragsbestimmung erhält der Promotionsstudent diese Summe mit dem Abbruch des Studiums zurückerstattet. Dieser Abbruch hat laut klägerischem Vortrag mit der Rückreise am 6. Dezember 1992 stattgefunden, so dass nach der Vertragsbestimmung der Betrag - ohne weitere Geltendmachung des Anspruchs durch den Kläger - zurückzuerstatten war. Der Vortrag des Klägers, er habe wegen angeblicher wirtschaftlicher Probleme des F1 und wegen der Zweifel an dem tatsächlichen Bestehen des Anspruchs auf dessen Geltenmachung verzichtet, überzeugt den Senat nicht. Abgesehen davon, dass ein solches Verhalten wenig lebensnah erscheint, hat der Senat insoweit auch erhebliche Zweifel an der Glaubwürdigkeit des Klägers. Dabei kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass das Verhalten des Klägers im Verfahren offensichtlich von der Absicht geprägt war, das Gericht zunächst darüber in Unkenntnis zu lassen, dass es sich von der primären Ausgestaltung des ...studiengangs her um einen - zum Zeitpunkt der Einreichung der Unterlagen möglicherweise noch werbungskostenschädlichen - Promotionsstudiengang handelte. Anders ist es nicht zu erklären, weshalb der Kläger mit der eingereichten Kopie der Unterlage "Geplanter Verlauf Kurs II" laut Bl. 81 d. A. entgegen der Kopie laut Bl. 29 d.A. einen Kopiermaßstab gewählt hatte, der just den Programmpunkt "Betreuung der Dissertationen" ausspart. Auch die eingereichte Kopie des Curriculums laut Bl. 80 d. A. entspricht offensichtlich nicht der Original-Unterlage, die - entgegen der Kopie laut Bl. 32 d. A. - den zum 7. Dezember vorgesehenen Punkt "Prüfungen und Betreuung der Dissertationen" nicht mitablichtet. Der Kläger hat diese Diskrepanzen in den unterschiedlichen Kopieversionen auch nicht zu erklären vermocht.

3. 80

Der Senat setzt die Einkommensteuer 1992 wie folgt neu fest: 81

zu versteuerndes Einkommen 82

laut Änderungsbescheid vom 12. 11. 1997: 51.880 DM 83

weitere Werbungskosten laut Urteil: 28.621 DM 84

85

Zwischensumme: 23.259 DM	
Saldierung mit bereits anerkannten	86
Sonderausgaben 900 DM	87
zu versteuerndes Einkommen laut Urteil: 24.159 DM	88
Steuer laut Grundtabelle: 3.910 DM	89
Ermäßigung für Beiträge und Spenden für politische	90
Parteien gemäß § 34g Nr. 1 EStG: 18 DM	91
festzusetzende Einkommensteuer: 3.892 DM	92
4.	93
Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Frage der Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein berufsbegleitendes Promotionsstudium als Werbungskosten zuzulassen.	94