
Datum: 20.06.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 4118/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0620.4K4118.09.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 13.7.2009, geändert durch Bescheid vom 6.8.2009, wird dahingehend geändert, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 3.312 € berücksichtigt werden. Die Einspruchsentscheidung vom 16.11.2009 wird aufgehoben.

Die Berechnung der Einkommensteuer 2008 wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Streitig ist die Berücksichtigung von Mehraufwendungen für Verpflegung als vorweggenommene Werbungskosten des Klägers bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit.

2

Der ledige Kläger legte zunächst ein Bachelor Studium an der Berufsakademie in A ab. Er war bis zum 30.9.2008 Angestellter bei der Firma B in A. Ausweislich eines Aufhebungsvertrages vom 5.10.2007 war der Kläger seit dem 1.11.2007 bis zur Entlassung am 30.9.2008 von seiner Tätigkeit freigestellt.	3
Der Kläger war vom 1.8.2008 bis zum 23.9.2009 als Student im Programm „Master of Science in International Management“ an der C-Schule in D eingeschrieben. Es handelte sich um ein zweisemestriges Studienprogramm. Während des ersten Semesters (August 2008 bis Ende Januar 2009) war er von der C-Schule in D beurlaubt, um das Studium an der Universität in Mexiko zu absolvieren. Die von dem Kläger in Mexiko erbrachten Leistungen wurden vollständig anerkannt und bildeten einen Pflichtteil des Programms. Das zweite Semester (Februar 2009 bis Mai 2009) absolvierte der Kläger programmgemäß an der C-Schule in D. Bei sämtlichen Veranstaltungen während der beiden Semester handelte es sich um Präsenzveranstaltungen. Die im Anschluss an das zweite Semester zu erstellende Masterarbeit (Juni bis 23. September 2009) wurde ebenfalls von Professoren der C-Schule in D betreut. Während der Dauer des gesamten Studiums stand der Kläger in regelmäßigen Kontakt mit Mitarbeitern der C-Schule. Nach erfolgreichem Abschluss erhielt der Kläger den Masterabschluss der C-Schule in D.	4
Entsprechend dem vorgesehenen Programm hielt sich der Kläger im Streitjahr vom 24.7.2008 bis zum 21.12.2008 zu Studienzwecken in E in Mexiko auf. Er wohnte zunächst 3 Tage im Hotel und sodann in einer angemieteten Wohnung. In D war der Kläger im Jahr 2008 am 3.4.2008 und 23.12. 2008. An beiden Tagen fanden Gespräche mit Angestellten der Hochschule D statt. Am 23.12.2008 erfolgte gleichzeitig die Suche nach einer Unterkunft für den Aufenthalt in D während des zweiten Semesters.	5
Einen eigenen Hausstand in Deutschland hatte der Kläger während des Aufenthalts in Mexiko nicht. Er war während dieser Zeit bei seinen Eltern in F gemeldet. Nach seiner Rückkehr nach Deutschland bewohnte er im Jahr 2009 für die Zeit des weiteren Studiums eine Wohnung in D. Erst im Jahr 2010 nahm der Kläger erneut eine Angestelltentätigkeit auf.	6
In der Einkommensteuererklärung 2008 stellte der Kläger die Kosten seiner Weiterbildung zusammen und berechnete dabei auch Verpflegungsmehraufwendungen für die Zeit vom 31.7.2008 bis 21.12.2008. Er begehrte den Abzug für 144 Tage zu 36 €, insgesamt 5.041 €.	7
Im Bescheid vom 13.7.2009, geändert durch Bescheid vom 6.8.2009, wurden die Aufwendungen für das Studium weitgehend anerkannt und berücksichtigt. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen wurde jedoch abgelehnt. Die Ablehnung wurde damit begründet, dass es sich bei dem Ausbildungsort in E um die regelmäßige Arbeitsstätte bzw. Ausbildungsstätte gehandelt habe.	8
Gegen die Ablehnung der Anerkennung der Verpflegungsmehraufwendungen richtet sich die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage.	9
Der Kläger vertritt unter Hinweis auf Entscheidungen des BFH VI R 44/10 und VI R 42/11, beide vom 9.2.2012, die die Ansicht, ihm seien diese Werbungskosten zu gewähren, da er mit dem beruflich bedingten Studienaufenthalt in Mexiko keine regelmäßige Arbeitsstätte begründet habe.	10
Der Kläger beantragt.	11
	12

den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 13.7.2009, geändert durch Bescheid vom 6.8.2009, dahingehend zu ändern, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 3.312 € berücksichtigt werden und die Einspruchsentscheidung vom 16.11.2009 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen; 14

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 15

Die Kosten für das Studium in Mexiko seien zwar dem Grunde nach als Werbungskosten abzugsfähig. Ihre Abzugsfähigkeit sei jedoch beschränkt. Die streitigen Mehraufwendungen für Verpflegung seien zu Recht nicht in Ansatz gebracht worden, da es sich bei dem Aufenthalt in Mexiko nicht um eine Auswärtstätigkeit gehandelt habe. Angesichts der Dauer des Aufenthalts an der Universität in Mexiko sei diese als regelmäßige Arbeitsstätte des Klägers anzusehen. 16

Entgegen der vom Kläger vertretenen Auffassung habe dieser auch keine Einsatzwechseltätigkeit oder eine vergleichbare Tätigkeit ausgeübt. Voraussetzung für eine Einsatzwechseltätigkeit sei, dass der Arbeitnehmer typischer Weise nur an wechselnden Tätigkeitsstätten tätig werde (R 9.4 (2) LStR 2008). Dies sei hier nicht der Fall. Vielmehr habe der Kläger lediglich das erste Semester in Mexiko durchlaufen. Das verbleibende Semester sei in D absolviert worden. Auch verkenne der Kläger, dass ein Studium nicht typischerweise an ständig wechselnden Universitäten ausgeübt werde. 17

Entscheidungsgründe 18

Die Klage ist begründet. 19

Dem Kläger stehen Mehraufwendungen für Verpflegung dem Grunde nach als Werbungskosten zu, da er während seines Studiums in Mexiko an einer ständig wechselnden Tätigkeitsstätte tätig war. Dies folgt daraus, dass es sich bei der Universität in Mexiko nicht um seine regelmäßige Arbeitsstätte handelte. Der Höhe nach stehen dem Kläger die geltend gemachten Mehraufwendungen in vollem Umfang als Werbungskosten zu, da er während seines Auslandsaufenthalts seinen Lebensmittelpunkt in der Wohnung seiner Eltern in Deutschland beibehielt und er demzufolge ganztägig von dieser Wohnung abwesend war. 20

1. Es handelte sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um vorweggenommene Werbungskosten. 21

Werbungskosten, nämlich Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes -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 --wie zwischen den Beteiligten vorliegend zu Recht nicht in Streit steht-- sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen. Diese Voraussetzungen können auch bei berufsbezogenen Bildungsmaßnahmen erfüllt sein (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 09.02.2012 - 22

- § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrLUMsG) vom 7.12.2011 (BGBl I 2011, 2592), die nach § 52 Abs. 12, 23d und 30a EStG i.d.F. des BeitrLUMsG rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 gelten sollen, stehen dem im Streitfall schon deshalb nicht entgegen, weil der Kläger vor Beginn seines Studiums an der Hochschule in Mexiko ein Bachelor Studium an der Berufsakademie in A absolviert hatte und er aufgrund dieses Studiums bis zum 30.9.2008 Angestellter bei der Firma B in A war. Es handelte sich deswegen bei dem Studium des Klägers nicht um ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelte. 23
- 2.** Mehraufwendungen für Verpflegung können Steuerpflichtige geltend machen, die bei ihrer individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig werden. Dies setzt voraus, dass sie keine regelmäßige Arbeitsstätte haben. 24
- Verpflegungsmehraufwendungen können als Werbungskosten nach § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG nur Steuerpflichtige geltend machen, die vorübergehend von ihrer Wohnung und dem Mittelpunkt ihrer dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit entfernt beruflich tätig werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG - Dienstreise) oder die bei ihrer individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG - Einsatzwechseltätigkeit). 25
- Als Arbeitnehmer wird typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig, wer im Betrieb seines Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte innehat, die für ihn den (ortsgebundenen) Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit darstellt. Eine Einsatzwechseltätigkeit i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG ist daher nur anzunehmen, wenn es an einem solchen Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des Satzes 2 der Vorschrift fehlt (vgl. BFH Urteil vom 22.10.2009 - III R 101/07, BFH/NV 2010, 200). 26
- Der Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG entspricht dem Begriff der (regelmäßigen) Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (vgl. BFH Urteil vom 22.10.2009 - III R 101/07, BFH/NV 2010, 200). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist hierunter jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers zu verstehen, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht (vgl. BFH Urteil vom 22.10.2009 - III R 101/07, BFH/NV 2010, 200). Liegt eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, so kann sich der Arbeitnehmer auf die gleich bleibende Verpflegungssituation einstellen und so auf eine Minderung entsprechender Kosten hinwirken. 27
- 3.** Im Streitfall war der Kläger bei seinem Aufenthalt in Mexiko nicht auf einer regelmäßigen Arbeitsstätte tätig. Denn Hochschulen sind nicht als regelmäßige Arbeitsstätten anzusehen, auch wenn diese häufig über einen längeren Zeitraum hinweg zum Zwecke eines Vollzeitstudiums aufgesucht werden. 28
- a)** Denn auch wenn die berufliche Fort- oder Ausbildung die volle Arbeitszeit des Steuerpflichtigen in Anspruch nimmt, ist eine Bildungsmaßnahme, auch wenn sie sich --wie vorliegend das von dem Kläger zu Erwerbszwecken durchgeführte Vollzeitstudium-- über einen längeren Zeitraum erstreckt, regelmäßig vorübergehend und nicht auf Dauer angelegt. Wie bei einer Auswärtstätigkeit (vgl. BFH Urteil vom 09.02.2012 - VI R 44/10, BFH/NV 2012, 29

854) hat in einem solchen Fall der Steuerpflichtige typischerweise nicht die Möglichkeiten, seine Kosten gering zu halten. Damit ist eine Ausnahme von dem sonst geltenden Grundsatz der unbeschränkten Abzugsfähigkeit von Werbungskosten in den Fällen der vollzeitigen Aus- und Fortbildung nicht gerechtfertigt.

b) Im Übrigen kommt eine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nur im Rahmen bezahlter Arbeit in Betracht (vgl. BFH Urteil vom 09.02.2012 - VI R 44/10, BFH/NV 2012, 854). Nach neuerer Rechtsprechung versteht der BFH unter regelmäßiger Arbeitsstätte nur eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder aufsucht; dies ist regelmäßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein Zweigbetrieb (vgl. BFH Urteil vom 09.02.2012 - VI R 44/10, BFH/NV 2012, 854). "Regelmäßige Arbeitsstätte" ist damit typischerweise der Tätigkeitsmittelpunkt eines Arbeitnehmers, der in einem Arbeitsverhältnis steht. 30

4. Dem Kläger stehen die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen in vollem Umfang zu, da er während seines Auslandsaufenthalts in Mexiko seinen Lebensmittelpunkt in Deutschland beibehält. 31

Die Höhe des Verpflegungsmehraufwands richtet sich bei Auswärtstätigkeiten i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG nach der Abwesenheit des Arbeitnehmers von seiner Wohnung am Ort des Lebensmittelpunkts. Nicht entscheidend ist die Abwesenheitsdauer von der auswärtigen Unterkunft am Einsatzort (vgl. BFH Urteil vom 11.05.2005 - VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782). Der Abzug des Verpflegungsmehraufwands ist auf die ersten drei Monate des Einsatzes an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. 32

a) § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG knüpft bereits sprachlich an den gleichen Wohnungsbegriff an, der auch in Satz 2 der Vorschrift für Auswärtstätigkeiten des Steuerpflichtigen außerhalb "seiner Wohnung" und des ortsgebundenen Mittelpunkts der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit verwendet wird. Die bloß vorübergehende Unterkunft, in der der Arbeitnehmer im Verlaufe seiner auswärtigen Tätigkeit nächtigt, ist damit nicht gemeint. Die Übernachtung ist vielmehr selbst ein Teil der Auswärtstätigkeit. Folgerichtig sind die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen daher auch für die Zeiten zu gewähren, in denen sich der Arbeitnehmer in seiner auswärtigen Unterkunft selbst aufhält (vgl. BFH Urteil vom 11.05.2005 - VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782). 33

b) Der Ansatz der Pauschbeträge für Verpflegung ist bei längerfristigen Einsätzen allerdings auf die ersten drei Monate an der jeweiligen Tätigkeitsstätte beschränkt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG). Gegen die Höhe des vom Kläger geltend gemachten Tagessatzes bestehen keine Bedenken, da dieser dem Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheitsdauer je Kalendertag von 24 Stunden für das Land Mexiko entspricht (BMF vom 9.11.2004 IV C 5 – S 2353 – 108/04 / IV B 2 – S 2145 – 4/04, BStBl I 2004, 1052). 34

c) Zwar verfügte der Kläger im Streitfall während seiner Auswärtstätigkeit in Deutschland über keinen eigenen Hausstand. Als Wohnung am Ort seines Lebensmittelpunktes ist im Streitfall aber die Wohnung der Eltern des Klägers anzusehen. Dort war der Kläger während seines Studiums in Mexiko polizeilich gemeldet. Da seine Eltern dort wohnten hatte er zu dieser Wohnung auch persönliche Bindungen. Es stand während der zeitlich begrenzten Zeit des Aufenthalts in Mexiko fest, dass der Kläger zunächst an diese Wohnung zurückkehren würde um sodann für die Fortsetzung seines Studiums in D eine Wohnung am Studienort zu suchen. 35

5. Tenorierung und Nebenentscheidungen

Die Werbungskosten des Klägers waren wie beantragt i. H. v. 3.312 € zu erhöhen. 37

Die Übertragung der Steuerberechnung ergibt sich aus § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision war zuzulassen. Es ist von grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) ob einem Steuerpflichtigen bei Einsatzwechseltätigkeit auch dann Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten zugebilligt werden können, wenn dieser außer seiner Wohnung am auswärtigen Einsatzort keine weitere Wohnung unterhält. 38