

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 4.11.2003, VI R 96/01

Kosten für Medizinstudium und Promotion als Werbungskosten

Leitsätze

Kosten für den Erwerb eines Dokortitels können, sofern sie beruflich veranlasst sind, Werbungskosten sein. Sie sind regelmäßig nicht als Kosten der privaten Lebensführung zu beurteilen (Änderung der Rechtsprechung; Anschluss an die Urteile vom 4. Dezember 2002 VI R 120/01, BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403; vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407; vom 27. Mai 2003 VI R 33/01, BFHE 202, 314, BFH/NV 2003, 1119; vom 22. Juli 2003 VI R 50/02, BFHE 202, 563, BFH/NV 2003, 1381).

Tatbestand

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr 1998 als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Die 1968 geborene Klägerin war jahrelang als Krankengymnastin tätig. Im Streitjahr nahm sie ein Medizinstudium auf. In der Einkommensteuererklärung für dieses Jahr machte sie bei einem Bruttoarbeitslohn in Höhe von 8 126 DM die folgenden Aufwendungen für das Studium einschließlich Promotion auf dem Gebiet der Orthopädie als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend:

Semesterbeitrag/Fahrten zum Klinikum 1 314 DM
Fachliteratur 194 DM
Spanisch-Verb-Tabellen und Langenscheidts Spanisch-Expresskurs 49 DM
Famulatur in der Schweiz 4 020 DM
Aufwendungen für Promotion/Orthopädie 685 DM
Summe 6 262 DM

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah die Aufwendungen für das Studium nebst Promotion als Berufsausbildungskosten i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an und ließ diese nur mit dem Höchstbetrag von 1 800 DM als Sonderausgaben zum Abzug zu. Der hiergegen erhobene Einspruch blieb ohne Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) entschied, die Bildungsaufwendungen der Klägerin seien nicht als Werbungskosten abziehbar. Unter Hinweis auf die (seinerzeitige) ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) führte es im Wesentlichen aus, die Studienkosten seien Kosten der privaten Lebensführung und damit als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG) nur begrenzt abziehbar. Das Medizinstudium eröffne der Klägerin im Vergleich zu ihrer Tätigkeit als Krankengymnastin eine andere berufliche, gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung. Wegen der Nähe zur akademischen Ausbildung seien auch die Promotionskosten nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Abzug der Kosten für die Fremdsprachenfortbildung der Klägerin scheitere ebenfalls an § 12 Nr. 1 EStG.

Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Die Studienkosten stellten Werbungskosten dar, weil das Medizinstudium sowie die Promotion als Fortbildung anzusehen seien. Diese Bildungsmaßnahmen erweiterten die medizinischen Kenntnisse der Klägerin als Krankengymnastin und ermöglichten einen beruflichen Aufstieg, stünden also in einem direkten, unverkennbaren Zusammenhang mit zukünftigen steuerpflichtigen Einnahmen. Gerade die von ihr gewählte Fachrichtung der Orthopädie mache deutlich, dass eine dem Beruf einer Krankengymnastin vergleichbare oder zumindest ähnliche Tätigkeit angestrebt werde. Das Studium sei eine berufliche Fortbildung, weil andernfalls eine Fortbildung aus dem Berufsfeld der Krankengymnastin schwer vorstellbar sei. Auch die Rechtsprechung müsse sich an die gewandelten gesellschaftlichen Verhältnisse anpassen.

Die Kläger beantragen sinngemäß, die vorinstanzliche Entscheidung aufzuheben und die Einkommensteuer für 1998 dahin gehend zu ändern, dass --anstelle des gewährten Sonderausgaben-Höchstbetrags-- Aufwendungen in Höhe von 6 262 DM als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden.

Das FA tritt der Revision entgegen und beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die Revision der Kläger ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die

Aufwendungen der Klägerin für das Medizinstudium einschließlich der Kosten für den Erwerb des Dokortitels sind dem Grunde nach als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen.

1. Aufwendungen für eine Bildungsmaßnahme können, sofern sie beruflich veranlasst sind, Werbungskosten (ggf. Betriebsausgaben) sein. Liegt ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang vor, kommt es für die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen nicht darauf an, ob ein neuer, ein anderer oder ein erstmaliger Beruf ausgeübt werden soll. Zur Begründung im Einzelnen wird auf die Urteile des Senats vom 4. Dezember 2002 VI R 120/01 (BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403, zur Umschulung), vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01 (BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407, zum berufsbegleitenden Erststudium), vom 27. Mai 2003 VI R 33/01 (BFHE 202, 314, BFH/NV 2003, 1119, zur erstmaligen Berufsausbildung) und vom 22. Juli 2003 VI R 50/02 (BFHE 202, 563, BFH/NV 2003, 1381, zum Universitätsstudium im Anschluss an ein Fachhochschulstudium) verwiesen.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ergibt sich aus den tatsächlichen Feststellungen des FG, dass die Klägerin das Medizinstudium aus beruflichen Gründen betrieben hat. Es besteht ein hinreichend konkreter Zusammenhang mit einer auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit als Ärztin (Fachärztin für Orthopädie). Die Klägerin war bereits langjährig als Krankengymnastin im medizinischen Bereich tätig. Mit dem --sachlich auf dieser Tätigkeit aufbauenden-- Studium wollte sie die erforderlichen Fachkenntnisse und Fähigkeiten für den angestrebten Beruf erwerben. Da das Studium auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet war, sind hiermit im Zusammenhang stehende Aufwendungen dem Grunde nach als vorab entstandene Werbungskosten (Betriebsausgaben) abziehbar.

2. Die gleichen Grundsätze gelten auch für die steuerliche Behandlung von Promotionskosten. Der erkennende Senat hält an seiner bisherigen Rechtsprechung hierzu nicht mehr fest (z.B. BFH-Urteile vom 27. März 1991 VI R 52/88, BFHE 164, 272, BStBl II 1991, 637; vom 9. Oktober 1992 VI R 176/88, BFHE 169, 193, BStBl II 1993, 115; vom 18. Juni 1993 VI R 84/91, BFH/NV 1993, 724).

2.1. Aufwendungen für den Erwerb eines Dokortitels sind nicht stets als Kosten der privaten Lebensführung i.S. des § 12 Nr. 1 EStG zu beurteilen. Dies folgt aus der neueren Rechtsprechung des erkennenden Senats zur Anerkennung von Bildungskosten als Erwerbsaufwendungen; danach ist entscheidend, ob ein berufsbezogener Veranlassungszusammenhang bejaht werden kann (Schmidt/ Dreneck, Einkommensteuergesetz, 22. Aufl., § 19 Rz. 60, Stichwort Dokortitel, sowie Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 10 Rz. 140, Stichwort Promotion; Theisen/Zeller, Der Betrieb 2003, 1753 ff.).

Ebenso wie Aufwendungen für eine berufliche Qualifikationsmaßnahme in Form eines Universitätsstudiums zu Werbungskosten führen können, trifft gleiches auch auf Kosten für eine Promotion zu; denn diese belegt eine berufliche Qualifizierung in besonderem Maße. Für die Zuordnung von Promotionskosten zu den Erwerbsaufwendungen ist auch entscheidend, dass ein Dokortitel für das berufliche Fortkommen von erheblicher Bedeutung ist; teilweise ist sein Erwerb sogar unabdingbar. Offensichtlich sind auch die Beschäftigungs- und Einkommenssituation sowie die beruflichen Aufstiegschancen der Promovierten im Vergleich zu Nicht-Promovierten regelmäßig besser, das Arbeitslosigkeitsrisiko dagegen geringer (vgl. hierzu im Einzelnen: Müller Manuela, Aufwendungen für Aus- und Fortbildung, Regensburg 2003, S. 122 ff., m.w.N.). Überdies ist ein Dokortitel für bestimmte Berufe eine formale Zugangsvoraussetzung. Entgegen der Auffassung des FA kann im Übrigen nicht mehr ohne weiteres angenommen werden, der Erwerb eines Dokortitels sei in erheblichem Umfang privat (mit-)veranlasst. Ist ein Promotionsvorhaben demnach auf das Erzielen steuerpflichtiger Einnahmen gerichtet, sind die hiermit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen dem Grunde nach als Werbungskosten anzuerkennen.

2.2. Im Streitfall sind folglich auch die Kosten der Klägerin für die Promotion auf dem Gebiet der Orthopädie dem Grunde nach als Erwerbsaufwendungen zu werten. Die berufliche Veranlassung ist deshalb gegeben, weil die Klägerin ihre medizinischen Kenntnisse mittels der Promotion vertieft und erweitert hat. Sie hat zusätzliche Kenntnisse auf einem medizinischen Spezialgebiet erworben und sich damit konkret auf die angestrebte Berufstätigkeit als Fachärztin für Orthopädie vorbereitet.

3. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Da das FG --aus seiner Sicht zu Recht-- zu den einzelnen von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen keine Feststellungen getroffen hat, war das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen. Im zweiten Rechtsgang werden die Grundsätze des Urteils vom 29. April 2003 VI R 86/99 (BFHE 202, 299, BStBl II 2003, 749) zu beachten sein. Dabei wird das FG hinsichtlich der Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte auch zu prüfen haben, ob das Klinikum als regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG anzusehen ist (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 22. Juli 2003 VI R 190/97, BFHE 202, 111, BFH/NV 2003, 1646).