

NZA-Rechtsprechungs-Report

Arbeitsrecht

Aufsätze, Rechtsprechungsberichte und neue Entscheidungen aus den Bereichen: Arbeitsvertragsrecht, Kündigungsrecht, Betriebsverfassungsrecht, Tarifvertragsrecht, Sonstiges Arbeitsrecht, Betriebliche Altersversorgung, Verfahrensrecht, Arbeitsförderung, Öffentlicher Dienst, Personalvertretung.

Seiten 449–504
15. Jahrgang
8. September 2010

Schriftleitung: Beethovenstraße 7 b, 60325 Frankfurt a. M.

Heft 9

Aufsatz und Bericht

Rechtsanwalt Dr. Andreas Schönhöft, Hamburg*

Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung der Rückerstattung von Bildungsaufwendungen durch den Arbeitnehmer

Für den Arbeitnehmer von heute ist es unerlässlich, sich durch Bildungsmaßnahmen stetig fort- bzw. weiterzubilden, um durch ein hohes Maß an Qualifikation auf dem schnelllebigem Arbeitsmarkt bestehen zu können. Diese Bildungsmaßnahmen werden nicht selten durch den Arbeitgeber finanziell unterstützt. Um diese Investition in die Bildungsmaßnahme des Arbeitnehmers zumindest für eine gewisse Zeit abzusichern, werden regelmäßig Rückzahlungsvereinbarungen geschlossen, die eine Zahlungsverpflichtung des Arbeitnehmers beim Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis innerhalb der vereinbarten Frist auslösen (zu den Grenzen der arbeitsvertraglichen Zulässigkeit s. Schönhöft, NZA-RR 2009, 625). Kommt es entsprechend zur Rückzahlung der Bildungskosten bzw. von Teilen der Bildungskosten durch den Arbeitnehmer, stellt sich die Frage der steuerlichen Berücksichtigung dieser Rückzahlungslast des Arbeitnehmers. Die Rechtsprechung befasst sich zwar schon seit Jahrzehnten mit der Problematik, ob Fortbildungs- und Ausbildungskosten als Sonderausgaben oder vorab entstandene Werbungskosten zu behandeln sind. Im Wesentlichen unbeachtet bleibt hingegen die Frage, wie diese beruflich bedingten „Strafzahlungen“ meist Jahre nach der eigentlichen Bildungsmaßnahme steuerrechtlich zu behandeln sind. Gerade dies ist aber für den Arbeitnehmer eine entscheidende Frage im Hinblick auf seine tatsächliche finanzielle Belastung im Falle des vorzeitigen Ausscheidens. Ob nach der bisherigen Rechtsprechung die Ausgestaltung der zahlungsauslösenden Vereinbarung als Vertragsstrafe oder Rückzahlungsvereinbarung steuerrechtlich relevant ist und ob durch die Neufassung des § 10 I Nr. 7 EStG (geändert durch Art. 2 des Gesetzes zur Änderung der AO vom 21. 7. 2004, BGBl 2004, 1753) insoweit Änderungen eingetreten sind, wird deshalb im Folgenden zu erörtern sein.

I. Einkommensteuerliche Berücksichtigung von Bildungsaufwendungen

Die Rechtsprechung unterschied seit der Grundsatzentscheidung des *BFH* vom 16. 3. 1967¹ bis zum 4. 12. 2002²

zwischen Ausbildungskosten, die nur beschränkt als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden konnten, und den unbeschränkt als Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehbaren Fortbildungskosten³. Diese Differenzierung basierte hauptsächlich auf einer sprachlich-begrifflichen Abgrenzung, die sich den Vorwurf gefallen lassen musste, dem tragenden Gesichtspunkt des Steuerrechts, dem Veranlassungsprinzip, zu widersprechen⁴. Diese Rechtsprechung wurde deshalb zu Recht mit den Grundsatzurteilen vom 4. 12. 2002⁵ und 17. 12. 2002⁶ aufgegeben. Der *BFH* hat die steuerliche Abzugsfähigkeit erweitert und klargestellt, dass es nicht mehr darauf ankommen kann, ob ein neuer, ein anderer oder ein erstmaliger Beruf ausgeübt werden soll. Grundlage dieser Rechtsprechung war die Einsicht, dass die Verschaffung von Berufswissen auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist und nicht der privaten Lebensführung zugeordnet werden kann⁷. Werbungskosten sowie Betriebsausgaben⁸ sind danach gegeben, wenn die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen, oder anders ausgedrückt, die Aufwendungen beruflich bzw. durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen

* Der Autor ist Fachanwalt für ArbeitsR und SteuerR bei *avocado Rechtsanwälte*, Hamburg.

1 *BFH* (16. 3. 1967), BeckRS 1967, 21 001 401 = BB 1967, 1278.

2 *BFH* (4. 12. 2002), BStBl II 2003, 403 = NJW 2003, 533.

3 Fortbildungskosten liegen dann vor, wenn zuvor bereits eine Berufsausbildung absolviert wurde. Im Rahmen der Fortbildung werden Kenntnisse und Fertigkeiten erneuert, erweitert bzw. auf einen neuen Stand gebracht oder eine höhere Qualifikation erlangt, während der erstmalige Erwerb von Kenntnissen, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen, bzw. ein Erststudium grundsätzlich als Erstausbildung gelten und damit den Ausbildungskosten unterfallen. Vgl. LStR 2008 mit Hinw. 2009 zu § 9 EStG, R 9.2.

4 *Flies*, DStR 1997, 725 (727 ff.); *Drenseck*, STuW 1999, 3 (6 ff.); *Aßmann*, SteuerStud 2005, 234.

5 *BFH*, NJW 2003, 533.

6 *BFH* (17. 12. 2002), DStR 2003, 150 = BB 2003, 1317.

7 *Drenseck*, DStR 2004, 1766.

8 Der Werbungskostenbegriff nach § 9 EStG ist dem der Betriebsausgaben nach § 4 IV EStG angeglichen, vgl. *BFH* (22. 6. 2006), NZA-RR 2006, 650 = NJW 2006, 3231.

veranlasst sind. Dieser berufliche Veranlassungszusammenhang ist dann gegeben, wenn ein hinreichend klarer, objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden⁹. Auch Aufwendungen für eine Umschulungsmaßnahme, die die Grundlage für einen Berufswechsel bildet, werden seither als vorab entstandene Werbungskosten anerkannt. In späteren Urteilen qualifizierte der BFH zudem Kosten für ein so genanntes Erststudium sowie für eine erstmalige Berufsausbildung als abzugsfähige Werbungskosten, soweit sie beruflich veranlasst waren¹⁰. Nach dem BFH ist es ausreichend, wenn die Ausgaben den Beruf des Arbeitnehmers im weitesten Sinne fördern. Der erforderliche Veranlassungszusammenhang kann bei jedweder berufsbezogenen Bildungsmaßnahme erfüllt sein¹¹, womit die nach alter Rechtsprechung notwendige Unterscheidung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungsverhältnis obsolet ist¹². Die arbeitnehmerfreundliche Rechtsprechung hat der Gesetzgeber aber mit dem „Gesetz zur Änderung der AO und weiterer Gesetze“ vom 21. 7. 2004 eingeschränkt¹³. Der Katalog der nicht abzugsfähigen Ausgaben in § 12 EStG wurde um § 12 Nr. 5 EStG ergänzt mit dem Inhalt, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für sein Erststudium, wenn dieses nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolviert wurde, nicht abzugsfähig sind. Darüber hinaus wurde § 10 I Nr. 7 EStG in seinem Wortlaut abgeändert und die Anerkennung der Kosten für die eigene Berufsausbildung als Sonderausgaben auf 4000 Euro jährlich begrenzt. Die Rechtslage wurde rückwirkend ab dem 1. 1. 2004 wirksam¹⁴. Ausbildungskosten sind seitdem außerhalb von § 10 I Nr. 7 EStG nur noch abzugsfähig, wenn es sich um Zweitausbildung/Zweitstudium handelt oder wenn die Ausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Diese Entwicklung, die dem Gesetzgeber erhebliche Kritik der Literatur¹⁵ einbrachte und von der Rechtsprechung bereits teilweise eingeschränkt wurde¹⁶, wird derzeit in anhängigen Verfahren¹⁷ vor dem BFH auf ihre Verfassungsmäßigkeit, insbesondere im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem steuerlichen Nettoprinzip und dem Gleichbehandlungsgrundsatz, überprüft.

II. Abzugsfähigkeit der sich aus einer Rückzahlungsverpflichtung ergebenden Bildungsaufwendungen

Trägt der Arbeitgeber die Bildungskosten des Arbeitnehmers, ist ein wesentlicher Punkt der Fortbildungsvereinbarung regelmäßig eine Rückzahlungsverpflichtung bei Nichteinhaltung einer Bindefrist. Arbeitgeber haben auf Grund der mit der Bildungsmaßnahme verbundenen Kosten und des regelmäßigen Ausfalls der Arbeitskraft des Arbeitnehmers ein besonders hohes Interesse daran, Arbeitnehmer nach Durchführung der Bildungsmaßnahme für eine gewisse Dauer an ihr Unternehmen zu binden. Nur so kann ein Arbeitgeber sicherstellen, dass er von der Bildungsmaßnahme auch profitiert. In einer Rückzahlungsvereinbarung wird daher regelmäßig ein Zeitraum festgelegt, währenddessen die Auflösung des Arbeitsverhältnisses zu einer Rückzahlungsverpflichtung des Arbeitnehmers führt. In diesen Fortbildungsvereinbarungen werden diese die Rückzahlungspflicht des Arbeitnehmers begründenden Vereinbarungen regelmäßig undifferenziert als „Vertragsstrafen“ oder einfach als „Rückzahlungsvereinbarungen“ bezeichnet.

1. Vertragsstrafen und Rückzahlungsvereinbarungen

Nach dem BAG¹⁸ liegt eine Vertragsstrafe im Vergleich zu einer Rückzahlungsvereinbarung nur vor, wenn der zurück-

verlangte Betrag den tatsächlich aufgewandten Betrag übersteigt. Die im Arbeitsrecht die Rückzahlungspflicht begründende übliche Vereinbarung stellt nach diesem Verständnis keine Vertragsstrafe dar, da sie in der Regel nur die tatsächlich angefallenen Kosten betrifft, die sich dann je nach Bindungsdauer sogar reduzieren¹⁹. Nach den generellen Vorgaben in §§ 339 ff. BGB ist der Vertragsstrafenbegriff aber weiter zu verstehen und setzt nicht zwingend einen erhöhten Rückzahlungsbetrag voraus. Danach ist eine Vertragsstrafe eine in der Regel in Geld bestehende Leistung, die der Schuldner für den Fall der Nichterfüllung oder nicht gehörigen Erfüllung einer Verbindlichkeit verspricht²⁰. Sie dient daher als Druckmittel, um den Schuldner zur Erfüllung seiner Hauptleistung zu bewegen, und kann auch stattdessen als Ersatz für die Erfüllung gewählt werden. Die Strafe wird für den Fall versprochen, dass eine Handlung vorgenommen oder unterlassen wird, ohne dass sich der Versprechende zu der Unterlassung oder Handlung verpflichtet. Da ein Kündigungsverbot des Arbeitnehmers an dem gesetzlichen Leitbild der unzulässigen Kündigungsschwerung des § 622 VI BGB scheitern würde, kann der Arbeitnehmer sich trotz dieser Vereinbarung aus dem Vertragsverhältnis lösen. Dieses Fehlen einer erzwingbaren Hauptleistungspflicht zeichnet ein selbständiges Vertragsstrafenversprechen aus.

Einen ähnlichen Zweck erfüllen die eine Bildungsmaßnahme des Arbeitnehmers sichernden Rückzahlungsvereinbarungen. Auch ihnen kann ein „Strafcharakter“ nicht abgesprochen werden. Sinn und Zweck der Rückzahlungsvereinbarungen ist es, zu verhindern, dass der Arbeitnehmer sich vorzeitig von dem Arbeitgeber trennt. Der Arbeitnehmer verspricht also eine Leistung, nämlich die Rückzahlung, für den Fall, dass er innerhalb der vereinbarten „Bleibefrist“ kündigt²¹. Es handelt sich daher ebenfalls um eine Art Strafzahlung für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis. Bildungsmaßnahmen absichernde Rückzahlungsvereinbarungen sind daher unabhängig von ihrer Bezeichnung der Vertragsstrafe funktional ähnlich und bedürfen daher zunächst keiner gesonderten Differenzierung.

2. Aufwendungen durch Vertragsstrafen und Rückzahlungsvereinbarungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

Sowohl auf Vertragsstrafenabreden als auch auf Rückzahlungsvereinbarungen basierende Aufwendungen, die ihren Rechtsgrund in einer durch den Arbeitgeber finanzierten Bil-

9 BFH, DStR 2003, 150 = BB 2003, 1317.

10 BFH (27. 5. 2003), NJW 2003, 2775 = BB 2003, 1603.

11 Das kann beispielsweise aber dann nicht mehr angenommen werden, wenn „gleichsam ins Blaue hinein“ studiert wird, vgl. BFH (19. 4. 1996), NJW 1996, 3431.

12 BFH (20. 7. 2006), NJW 2006, 3375 = BB 2006, 1944; vgl. dazu ausführlich Drenseck, DStR 2004, 1766.

13 Geändert durch Art. 2 des Gesetzes zur Änderung der AO v. 21. 7. 2004, BGBl 2004, 1753 = BS:Bl I 2005, 343.

14 Vgl. Art. 6 II des Gesetzes zur Änderung der AO und weiterer Gesetze v. 21. 7. 2007, BGBl 2004, 1753 = BS:Bl I 2005, 343.

15 Prinz, FR 2005, 229 (233); Seifert, GStB 2004, 288; Drenseck, DStR 2004, 1766; Lang, StuW 2007, 3.

16 Vgl. BFH (18. 6. 2009), NZA-RR 2009, 600 = NJW 2009, 3390 zur Frage des Erststudiums nach einer Berufsausbildung.

17 Anhängig beim BFH: VI R 8/09, VI R 22/09 und IV R 7/10; s. auch hierzu FG Düsseldorf (3. 12. 2008), DStR 2010, 7 = EFG 2009, 1201; offen gelassen BFH (18. 6. 2009), BeckRS 2009, 25015561 = BFH/NV 2009, 1797.

18 BAG (16. 3. 1994), NZA 1994, 937.

19 Vgl. dazu nur Schönhöft, NZA-RR 2009, 625 m. w. Nachw.

20 Palandt/Grüneberg, BGB, 68. Aufl. (2009), Vorb. § 339 BGB Rdnr. 1.

21 Böttcher, ZfA 1970, 3 (19 ff.).

dungsmaßnahme haben, können zunächst ohne Einschränkung den Werbungskosten oder Betriebsausgaben²² zugeordnet werden und sind daher dem Grunde nach abzugsfähig. Sie stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem beruflichen Fortkommen und damit in einem anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit späteren selbständigen oder nichtselbständigen Einkünften. Der geforderte unmittelbare Veranlassungszusammenhang mit steuerlichen Einnahmen liegt damit vor.

Dementsprechend geht der *BFH*²³ bei Vertragsstrafen regelmäßig von voll abziehbaren Werbungskosten aus, sofern sie im Zusammenhang mit dem Abbruch einer einkommensteuerrechtlich relevanten Tätigkeit oder Aufnahme einer neuen einkommensteuerrechtlich relevanten Einnahmequelle stehen²⁴. Anders als bei Rückzahlungsvereinbarungen geht der *BFH* scheinbar ohne Einschränkung davon aus, dass die Aufwendungen für eine Vertragsstrafe als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig sind, auch wenn der hinter der Vertragsstrafe stehende Grund im Wesentlichen in den vom Arbeitgeber getragenen Ausbildungskosten zu finden ist²⁵. Nach dem *BFH* kommt es lediglich darauf an, dass ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und dass die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Wenn dieser erwerbsbezogene Veranlassungszusammenhang gegeben ist, käme es auch nicht darauf an, ob diese Aufwendungen durch einen schon ausgeübten oder durch einen erstmals angestrebten Beruf veranlasst worden waren²⁶. Dieser Begründung folgend müsste man ebenso eine uneingeschränkte Abzugsmöglichkeit bei Rückzahlungsvereinbarungen, die ihren Rechtsgrund in einer Bildungsmaßnahme haben, annehmen. Allerdings scheint der *BFH*²⁷ eine steuerliche Differenzierung zwischen Rückzahlungsvereinbarungen und einer Vertragsstrafe vorzunehmen. Nach dem *BFH* bedarf es bei einer Rückzahlungsvereinbarung anders als bei einer Vertragsstrafe einer konkreten Prüfung des Veranlassungszusammenhangs und möglicherweise einer Beschränkung des Abzugs nach §§ 10 I Nr. 7, 12 Nr. 5 EStG. In seinen insoweit nicht ganz eindeutigen Entscheidungsgründen verweist der *BFH* aber auch auf seine Entscheidung vom 28. 2. 1992²⁸, in der Vertragsstrafen nicht generell den Werbungskosten zugeordnet wurden, sondern eine Gewichtung nach Veranlassungszusammenhängen vorgenommen wurde. Danach reicht für die Zuordnung einer Vertragsstrafe zu den Werbungskosten nicht allein die Zuordnung zu der beruflichen Sphäre aus. Vielmehr müssten Vertragsstrafen auch dann den Ausbildungskosten und damit den Sonderausgaben zugeordnet werden, wenn mit der Zahlung nachträglich solche Vorteile abgegolten werden sollen, die im Rahmen der Ausbildung in Anspruch genommen wurden²⁹. Der *BFH* differenziert damit nach der Zweckbestimmung und ordnet eine Vertragsstrafe lediglich dann den Werbungskosten zu, wenn die Zahlungsverpflichtung zum weitaus überwiegenden Teil als Druckmittel zur Eingehung oder Beibehaltung eines Arbeitsverhältnisses dienen soll. Wenn die Strafzahlung den Vorteil der Aufnahme in die Ausbildungsmaßnahme bzw. der Gewährung eines begrenzt verfügbaren Ausbildungsplatzes abgeltet soll, spricht dies nach dem *BFH* für die Zuordnung der Strafzahlungen zu den Ausbildungskosten. In diesem Fall liege der abzugeltende Vorteil gerade in der Aufnahme in das Ausbildungsprogramm und der Abstrafung der vorzeitigen Lösung aus dem Arbeitsverhältnis. Einen solchen Fall wird man aber in der Regel nur bei hauseigenen Ausbildungsprogrammen finden können, in denen der Aufnahme des Bewerbers auf den begrenzten Ausbildungsplatz durch eine Zahlungsverpflichtung ein gewisser Nachdruck verliehen werden soll. In den Fällen von frei zugänglichen Aus-

bildungen ist nicht die Gewährung des Ausbildungszugangs Hintergrund der Vertragsstrafe, sondern vor allem die Bindung des Arbeitnehmers für eine gewisse „Bleibefrist“. Es kommt nicht darauf an, ob mit der Vertragsstrafe nachträglich auch die mit der Bildungsmaßnahme gewährten Vorteile abgegolten werden sollen. Nach den Grundsätzen des *BFH* sind damit Vertragsstrafen, die die Bildungsinvestition des Arbeitgebers absichern sollen, in der Regel als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar. Auch wenn dadurch zunächst der Eindruck erweckt wird, dass die steuerliche Einordnung von Vertragsstrafen anderen Regeln als Rückzahlungsvereinbarungen folgt, zeigt die Begründung der Rechtsprechung, dass diese Grundsätze auch für Rückzahlungsvereinbarungen gelten müssen, da sie funktional die gleiche Zweckbestimmung haben können. Maßgeblich für die Einordnung zu den Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ist ausschließlich der erwerbsbezogene Veranlassungszusammenhang, der auch bei Vertragsstrafen festgestellt werden muss. Wenn dieser aber nach dem *BFH* nur dann nicht vorliegt, wenn der abzugeltende Vorteil gerade in der Aufnahme in das Ausbildungsprogramm liegt, beschränkt sich die Prüfung der Abzugsfähigkeit auch bei Rückzahlungsklauseln auf diese Frage. Eine Differenzierung zwischen Rückzahlungsvereinbarungen und Vertragsstrafen ist steuerrechtlich nicht vorzunehmen, auch wenn sich in der Praxis auf Grund der nicht ganz klaren Rechtsprechung des *BFH* zeigt, dass eine aus einer Vertragsstrafe begründete Zahlung für den Arbeitnehmer einfacher unbegrenzt als Werbungskosten geltend zu machen ist.

3. Abzugsbeschränkungen nach §§ 10 I Nr. 7, 12 Nr. 5 EStG

Bei den die Bildungsmaßnahmen absichernden Strafzahlungen liegt es nahe, den Rechtsgrund einer Aufwendung in der zeitlich versetzten Zahlung der Bildungsmaßnahme zu sehen, die auf Grund des steuerlichen Zu- und Abflussprinzips gem. § 11 EStG erst zum Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses beim Arbeitnehmer steuerliche Relevanz erlangt. Insoweit ist fraglich, ob die Abzugsbeschränkungen der §§ 10 I Nr. 7, 12 Nr. 5 EStG beachtet werden müssen. Durch die Einführung des § 12 Nr. 5 EStG wurde durch den Gesetzgeber klar gestellt, dass Aufwendungen für die Erstausbildung/Erststudium nur im Rahmen des § 10 I Nr. 7 EStG steuerlich ab-

22 Die Zuordnung erfolgt nach dem vorrangigen Veranlassungszusammenhang. Ob dieser in den nachträglichen Werbungskosten gem. § 9 I EStG oder in den Betriebsausgaben gem. § 4 IV EStG gesehen werden kann, hängt davon ab, welcher wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang gegeben ist. Um nachträgliche Werbungskosten handelt es sich dann, wenn die Zahlung vorrangig dadurch veranlasst wurde, dass der Arbeitnehmer seine nichtselbständige Arbeit vertragswidrig nicht fortgeführt hat. Betriebsausgaben kommen nur dann in Betracht, wenn der engere wirtschaftliche Zusammenhang mit einer selbständigen Tätigkeit, die nach der Lösung aus dem Arbeitsverhältnis angestrebt wird, besteht. Dies kann jedoch wohl zumeist dahinstehen, da insofern stets eine Gleichbehandlung zwischen Werbungskosten und Betriebsausgaben erfolgt, vgl. *BFH*, NZA-RR 2006, 650 = NJW 2006, 3231.

23 *BFH*, NZA-RR 2006, 650 = NJW 2006, 3231 (3232) m. Anm. Diller.

24 Dies ist regelmäßig der Fall. So auch Diller, NJW 2006, 3231 (3232), Anm. zu *BFH* v. 22. 6. 2006.

25 So wohl auch Diller, NJW 2006, 3231 (3232) zum Stand vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung der AO v. 21. 7. 2004, BGBl 2004, 1753 = BStBl I 2005, 343.

26 Die Entscheidung betraf einen Fall vor Einführung des § 12 Nr. 5 EStG n.F., so dass der *BFH* keinen Anlass hatte, eine Überprüfung der Abzugsbeschränkung vorzunehmen.

27 *BFH* (7. 12. 2005), BeckRS 2005, 25009661 = *BFH/NV* 2006, 1068 (in diesem Fall ging es um eine „Vertragsstrafe“ eines Bankangestellten, der an einem durch den Arbeitgeber finanzierten Ausbildungsprogramm teilgenommen und die vereinbarte Bindungsdauer nicht eingehalten hatte).

28 *BFH* (28. 2. 1992), NJW 1993, 552.

29 *BFH*, NJW 1993, 552.

setzbar sind³⁰. Insoweit könnte man annehmen, dass Gleiches aus Gründen der Kongruenz für Vertragsstrafen oder Rückzahlungen gelten muss, die sich auf die Erstausbildung bzw. das Erststudium beziehen³¹. Bestärkt wird diese Annahme zunächst durch die Tatsache, dass ansonsten Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung durch die Veränderung des Zahlungsweges über den Arbeitgeber eine andere steuerliche Zuordnung erhielten. Während die unmittelbar durch den Arbeitnehmer gezahlten Aufwendungen für die Bildungsmaßnahme den Grenzen des § 10 I Nr. 7 EStG ausgesetzt wären, bestünde keine Begrenzung bei einer an den Arbeitgeber zu einem späteren Zeitpunkt auf Grund einer Vertragsstrafe oder Rückzahlungsvereinbarung zurückerstatteten Bildungsmaßnahme.

Diese Frage wird auch nicht durch den Ausnahmefall des § 12 Nr. 5 Halbs. 2 EStG obsolet, wonach auch Ausbildungskosten weiterhin voll absetzbar sind, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses anfallen. Von der Rechtsprechung wird ein Ausbildungsdienstverhältnis nach § 12 Nr. 5 Halbs. 2 EStG nur dann angenommen, wenn die Berufsausbildung in der Weise Gegenstand des Dienstverhältnisses ist, dass die vom Arbeitnehmer geschuldete Leistung, für die der Arbeitgeber ihn bezahlt, in der Teilnahme an den Berufsausbildungsmaßnahmen besteht³². Die von der Rechtsprechung bisher anerkannten Ausbildungsdienstverhältnisse sind dadurch gekennzeichnet, dass der Steuerpflichtige sich hauptberuflich seiner Ausbildung widmet und von sonstigen dienstlichen Tätigkeiten für seinen Arbeitgeber im Wesentlichen freigestellt ist. Dies betrifft etwa Referendare, Finanzanwärter, Lehramtskandidaten, an eine Bundeswehrfachhochschule abkommandierte Soldaten³³ sowie Fälle, in denen Soldaten unter Freistellung vom militärischen Dienst und unter Fortzahlung ihrer Bezüge Aus- und Fortbildungsmaßnahmen durchführen³⁴. Ein reiner Schulungsvertrag, der den Arbeitnehmer von einer Arbeitspflicht zu Gunsten der Bildungsmaßnahme im vollen Umfang freistellt, begründet nach Auffassung der Rechtsprechung³⁵ kein Dienstverhältnis, weil der Arbeitnehmer während der Bildungsmaßnahme weder seine Arbeitskraft schuldet noch von dem Arbeitgeber Arbeitslohn bezieht³⁶. Gleiches gilt für Darlehensverträge oder Vereinbarungen der Förderung von Schulungsmaßnahmen außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit³⁷. Die Aussicht auf die spätere Einstellung nach erfolgreichem Abschluss der Ausbildung genügt nach Auffassung der Rechtsprechung ebenfalls nicht für die Anwendung des § 12 Nr. 5 Halbs. 2 EStG, da während der gesamten Ausbildung gerade kein Dienstverhältnis bestand. Der Ausnahmefallbestand des § 12 Nr. 5 Halbs. 2 EStG ist daher grundsätzlich bei typischen Fortbildungsvereinbarungen nicht einschlägig.

Soweit Vertragsstrafen oder Rückzahlungsvereinbarungen die Kosten einer Erstausbildung bzw. eines Erststudiums absichern wollen, handelt es sich auch um eine Form der Rückerstattung von Ausbildungskosten, die vom Arbeitgeber getragen und bei der Nichteinhaltung der Bindefrist anteilig zur Rückzahlung fällig werden. Insoweit stellen die Ausbildungskosten absichernde „Strafzahlungen“ lediglich eine andere Art der Absicherung des Rückzahlungsanspruchs und des Investitionsinteresses des Arbeitgebers dar. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der unmittelbar durch den Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen und der später auf Grund einer Vertragsstrafe bzw. Rückzahlungsvereinbarung getragenen Aufwendungen erscheint somit auf den ersten Blick widersprüchlich. Bei dieser Art der Rückzahlungen bzw. Vertragsstrafen handelt es sich aber, wie oben bereits

dargestellt, um Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. Hieran ändert zunächst auch das in § 12 Nr. 5 EStG normierte Abzugsverbot nichts. Nach dem *BFH*³⁸ ist der Anwendungsbereich des § 12 Nr. 5 EStG beschränkt³⁹, da er in ständiger Rechtsprechung trotz des § 12 Nr. 5 EStG nach wie vor von einer strikten Unterscheidung zwischen Aus- und Fortbildung Abstand nimmt und die Einordnung als Werbungskosten maßgeblich nach dem Veranlassungsprinzip erfolgt⁴⁰. Durch § 12 Nr. 5 EStG kommt es lediglich zu einem Abzugsverbot für die Kosten der Erstausbildung oder des Erststudiums. Dieses Abzugsverbot wird durch § 10 I Nr. 7 EStG insoweit entschärft, als dass ein Sonderausgabenabzug in Höhe von bis zu 4000 Euro wiederum doch zugelassen wird. Dieses Abzugsverbot gilt aber lediglich für unmittelbare Erstausbildungskosten des Arbeitnehmers und nicht für beruflich bedingte „Strafzahlungen“. Die Rückzahlung der Kosten für die Bildungsmaßnahme an den Arbeitgeber tätigt der Arbeitnehmer immer dann, wenn er sich aus seinem Arbeitsverhältnis löst. Maßgeblicher Grund für eine Zahlungsverpflichtung ist damit nicht die Ausbildung, sondern die vorzeitige Lösung von dem Arbeitsverhältnis. Insoweit ist zu beachten, dass es bei der Zweckbestimmung nur auf die Sicht des Arbeitgebers als Verwender der Vertragsklauseln ankommen kann, der in erster Linie seine Investition absichern will. Entsprechend erscheint die Unterwerfung von Rückzahlungsvereinbarungen und Vertragsstrafen unter das Abzugsverbot der §§ 10 Nr. 7, 12 Nr. 5 EStG selbst dann nicht sachgerecht, wenn sie eine Erstausbildung absichern sollen. Vielmehr gilt, dass immer dann, wenn ein beruflicher Veranlassungszusammenhang gegeben ist, die anfallenden Kosten für den Arbeitnehmer als Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzbar sein müssen. Der Arbeitnehmer hat in beiden Fällen keine Aufwendungen für seine erstmalige Ausbildung, sondern für die vorzeitige Lösung aus seinem Vertragsverhältnis getätigt. Die Aufwendungen für seine Berufsausbildung wurden durch den Arbeitgeber getragen. Dass die Übernahme der Kosten der Berufsausbildung durch den Arbeitgeber nicht der Höhe nach beschränkt ist, kann nicht dazu führen, dass diese Aufwendungen zu einem späteren Zeitpunkt wieder dem Arbeitnehmer als Ausbildungskosten zuzuordnen sind. Weder durch die Wahl einer Vertragsstrafenregelung noch einer Rückzahlungsvereinbarung will der Arbeitgeber den Arbeitnehmer in der Regel an den Aufwendungen der Ausbildungsmaßnahmen beteiligen. Wäre eine Beteiligung des Arbeitnehmers an den Kosten Ziel des Arbeitgebers gewesen, hätte er ihn die Kosten teilweise zahlen lassen oder ihm ein Ausbil-

30 Zu den geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken s. *Dronseck*, in: *Schmidt*, EStG, 27. Aufl. (2008), § 12 Rdnr. 57; a. A. *FG Düsseldorf*, DStR 2010, 7 = EFG 2009, 1201; *FG Niedersachsen* (15. 5. 2007), BeckRS 2007, 26 023 773 = EFG 2007, 1431; anhängig beim *BFH*: VI R 8/09, VI R 22/09 und VI R 7/10.

31 So wohl *Diller*, NJW 2006, 3231 (3232), Anm. zu *BFH v. 22. 6. 2006*.
32 Vgl. *BFH* (28. 9. 1984), BeckRS 1984, 22007005 = BB 1985, 247; *BFH* (15. 4. 1996), DStRE 1997, 234 = BFH/NV 1996, 804; *BFH* (22. 7. 2003), BeckRS 2003, 25002646 = BFH/NV 2004, 175; *BFH*, NJW 2006, 3231.

33 *BFH*, BeckRS 1984, 22007005 = BB 1985, 247.
34 *BFH*, DStRE 1997, 234 = BFH/NV 1996, 804; *BFH*, BeckRS 2003, 25002646 = BFH/NV 2004, 175.

35 Anhängig beim *BFH*: VI R 8/09; *FG Düsseldorf*, DStRE 2010, 7 = EFG 2009, 1201.

36 Ob der *BFH* für den Fall der vergüteten Freistellung anders entscheiden würde, bleibt fraglich, da auch hier keine Arbeitsverpflichtung besteht.
37 Vgl. *FG Berlin-Brandenburg* (18. 9. 2008), BeckRS 2008, 26025949 = EFG 2009, 20.

38 *BFH*, NZA-RR 2009, 600 = NJW 2009, 3390.

39 So auch *BT-Dr 15/3339*, 10.

40 Vgl. etwa *BFH* (17. 12. 2002), BStBl II 2003, 407 = DStR 2003, 150; *BFH* (22. 7. 2003), BStBl II 2004, 889 = NJW 2003, 3583; *BFH* (4. 11. 2003), BStBl II 2004, 891 = NJW 2004, 1063; *BFH* (20. 7. 2006), BStBl II 2006, 764 = NJW 2006, 3375.

dungsdarlehen ohne Bindungsfristen gewähren können. Hinzu kommt, dass mit arbeitsrechtlich zulässigen Vereinbarungen sich in der Regel nicht die gesamten entstandenen Kosten der Bildungsmaßnahme zurückfordern lassen. Zweck einer Rückzahlungsvereinbarung wie auch einer Vertragsstrafenabrede ist vielmehr, regelmäßig die Investition des Arbeitgebers in den Arbeitnehmer über einen gewissen Zeitraum zu sichern und den Arbeitnehmer an einem vorzeitigen Abwandern zu hindern. Ebenso wie bei der die Bildungskosten absichernden Vertragsstrafe, die ihre wirtschaftliche Grundlage in dem Arbeitsverhältnis und nicht in der Durchführung der Ausbildung findet, verhält es sich bei der Rückzahlungsvereinbarung. Auslösendes Moment der Zahlung ist das vorherige Arbeitsverhältnis und nicht die Ausbildungsmaßnahme. Dem steht auch § 10 I Nr. 7 EStG nicht entgegen, da gem. § 10 I 1 EStG ausdrücklich dem Werbungskosten- bzw. dem Betriebsausgabenabzug Vorrang vor dem Sonderausgabenabzug eingeräumt wird. Soweit Aufwendungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu qualifizieren sind, kommt eine Einordnung als Sonderausgaben nicht mehr in Betracht⁴¹. Auch § 12 Nr. 1 EStG steht einem Abzug nicht entgegen, da die aus beruflichen Gründen entstandenen Kosten nicht zugleich Aufwendungen für die private Lebensführung sind. Das die Aufwendungen auslösende, maßgebliche Moment entstammt in diesen Fällen der beruflichen und nicht der privaten Sphäre⁴².

III. Zusammenfassung

Sowohl bei Zahlungen auf Grund von Rückzahlungsvereinbarungen als auch bei Vertragsstrafen, die die Bildungsinvestitionen des Arbeitgebers absichern sollen, liegen Werbungskosten oder Betriebsausgaben vor, wenn ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang besteht. Dies gilt selbst dann, wenn die Zahlungsverpflichtungen eines Arbeitnehmers ihren Ursprung in der Förderung der Erstausbildung oder eines Erststudiums i. S. des § 12 Nr. 5 EStG haben. Der maßgebliche Grund und die Zweckbestimmung der durch den Arbeitnehmer zu tragenden Aufwendungen liegen in der vorzeitigen Lösung aus dem Arbeitsverhältnis und nicht in der Abgeltung des Vorteils der gewährten Ausbildungsförderung. Die durch die Vertragsstrafe oder Rückzahlungsvereinbarung veranlasste Zahlung des Arbeitnehmers hat ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis und ist durch dieses wirtschaftlich veranlasst. Soweit der Zweck der Vereinbarung nicht durch die Parteien eindeutig anderweitig festgelegt wurde, wird bei Bildungsmaßnahmen absichernden Rückzahlungsvereinbarungen oder Vertragsstrafenregelungen ohne weitere Anhaltspunkte regelmäßig davon auszugehen sein, dass diese als Druckmittel des Arbeitgebers für die zeitliche Bindung des Arbeitnehmers und nicht zum Ausgleich von Ausbildungsvorteilen vereinbart wurden. Die durch den Arbeitnehmer geleisteten Zahlungen sind damit im Regelfall uneingeschränkt im Zeitpunkt der Zahlung als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben absetzbar.

tionen des Arbeitgebers absichern sollen, liegen Werbungskosten oder Betriebsausgaben vor, wenn ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang besteht. Dies gilt selbst dann, wenn die Zahlungsverpflichtungen eines Arbeitnehmers ihren Ursprung in der Förderung der Erstausbildung oder eines Erststudiums i. S. des § 12 Nr. 5 EStG haben. Der maßgebliche Grund und die Zweckbestimmung der durch den Arbeitnehmer zu tragenden Aufwendungen liegen in der vorzeitigen Lösung aus dem Arbeitsverhältnis und nicht in der Abgeltung des Vorteils der gewährten Ausbildungsförderung. Die durch die Vertragsstrafe oder Rückzahlungsvereinbarung veranlasste Zahlung des Arbeitnehmers hat ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis und ist durch dieses wirtschaftlich veranlasst. Soweit der Zweck der Vereinbarung nicht durch die Parteien eindeutig anderweitig festgelegt wurde, wird bei Bildungsmaßnahmen absichernden Rückzahlungsvereinbarungen oder Vertragsstrafenregelungen ohne weitere Anhaltspunkte regelmäßig davon auszugehen sein, dass diese als Druckmittel des Arbeitgebers für die zeitliche Bindung des Arbeitnehmers und nicht zum Ausgleich von Ausbildungsvorteilen vereinbart wurden. Die durch den Arbeitnehmer geleisteten Zahlungen sind damit im Regelfall uneingeschränkt im Zeitpunkt der Zahlung als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben absetzbar.

41 BFH, NJW 2006, 3232 m. Anm. Diller. Die Entscheidung erfolgte aber zu der bis zum 31. 12. 2003 gültigen Fassung des § 10 I Nr. 7 EStG.

42 S. etwa BFH, BStBl II 2003, 403 = NJW 2003, 533; BFH, NJW 2003, 2775; zur Veranlassung von Bildung s. Pfab, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen EinkommensteuerR, 2008, S. 191 ff. (205 ff.).

Rechtsanwalt Dr. Paul Melot de Beauregard, LL. M., München*

Die Rechtsprechung zum Arbeitskampfrecht in den Jahren 2007 bis 2009

Arbeitskampfrecht ist Richterrecht. In kaum einem Rechtsgebiet ist es daher von so entscheidender Bedeutung, die aktuelle Rechtsprechung zu verfolgen. Der folgende Beitrag setzt die Darstellung in NZA-RR 2007, 393 fort und will einen prägnanten Überblick über die seit dem publizierten Entscheidungen geben, ohne Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben.

I. Einführung

Das Arbeitskampfrecht stand in den vergangenen Jahren im Zeichen tiefgreifender Veränderungen. Diese resultierten einerseits aus den Entwicklungen des Tarifrechts hin zu einer pluralen Tariflandschaft. Andererseits ergingen zunehmend Entscheidungen auf europäischer Ebene, welche für das deutsche Arbeitskampfrecht Folgen haben. In dem folgenden Beitrag soll versucht werden, anhand einiger jüngst zum Arbeitskampfrecht ergangener Entscheidungen diese Veränderungen und weitere Konkretisierungen darzustellen und mögliche Konsequenzen für die Zukunft aufzuzeigen.

II. Voraussetzungen eines rechtmäßigen Arbeitskampfes

1. Rechtmäßiges Streikziel

Bekanntermaßen muss in Deutschland ein Arbeitskampf auf die Umsetzung tariflich regelbarer Ziele gerichtet sein. Dagegen ist es nicht möglich, für Ziele zu streiken, die nicht Ge-

genstand eines Tarifvertrags sein können. So ist beispielsweise höchstrichterlich bereits entschieden worden, dass ein Arbeitgeber nicht durch Arbeitskampf gezwungen werden darf, einem Verband beizutreten¹. Durchaus zulässig ist es dagegen, den Außenseiter – bzw. das OT-Mitglied, was tarifrechtlich dem Außenseiter gleichsteht – im Hinblick auf den Abschluss eines Anerkennungstarifvertrags zu bestreiken. Zwar ist die Wirkung die Gleiche. Von Gewerkschaftsseite ist jedoch darauf zu achten, dass das Streikziel diesbezüglich zweifelsfrei formuliert wird².

Was das Streikziel ist, das ergibt sich aus dem durch die zuständige Gewerkschaft getroffenen Streikbeschluss und die auf dieser Grundlage dem Arbeitgeber übermittelten Tarifforderungen³. Soweit einzelne Streikbeteiligte etwas anderes verlaublichen lassen, ist dies aus Gründen der Rechtsicherheit unmaßgeblich. Bedenklich ist es allerdings schon, wenn einzelne Streikteilnehmer ihren Ausstand mit anderen Forderungen begründen als es die streiktragende Gewerkschaft tut.

Immer wieder stellte sich in den vergangenen Jahren die Frage, inwieweit Forderungen im Bereich kirchlicher oder kirchennaher Einrichtungen durch Tarifvertrag durch- und

* Der Autor ist Rechtsanwalt und Partner bei McDermott Will&Emery, München.

1 BAG (10. 12. 2002), NZA 2003, 734.

2 LAG Hessen (17. 9. 2008 – 9 SaGa 1442/08), NZA-RR 2009, 26.

3 BAG (24. 4. 2007), NZA 2007, 987; s. auch LAG Hessen, NZA-RR 2009, 26.