

Walter Drenseck

Die steuerliche Berücksichtigung der Kosten für Ausbildung und Fortbildung

1 Einführung

Bis Ende 1998 galt der Befund, die Rechtsprechung stehe seit Jahrzehnten immer wieder erneut vor der Frage, wie Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung einkommensteuerrechtlich einzuordnen sind¹. Ende 2009 ist dieser Findungsprozess immer noch nicht abgeschlossen. Zwar hat der Bundesfinanzhof (BFH) bis zum Jahre 2004 für dogmatische Klarheit und damit für eine Vereinfachung der steuerrechtlichen Problematik gesorgt, der Gesetzgeber hat aber dieser Rechtsprechung, die sich finanziell zu Gunsten der Steuerpflichtigen ausgewirkt hat, im Jahre 2004 den Boden entzogen²; ihm schien diese Rechtsprechung für den Fiskus zu teuer. Das am 26.7.2004 in Kraft getretene Gesetz regelt den Abzug von Berufsausbildungskosten rückwirkend ab 1.1.2004 wie folgt:

§ 10 EStG

„Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind: ...

7. Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bis zu 4 000 Euro im Kalenderjahr“³.

§ 12 Nr. 5 EStG

„Soweit ... nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden ...

5. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden“.

Es geht bei der steuerrechtlichen Problematik um die Beantwortung der Frage, ob die Berufsausbildung zum Bereich der (späteren) Einkunftszielung oder zum Privatbereich gehört. Dies führt zur Abgrenzung der steuerrechtlich relevanten *Erwerbssphäre* von der steuerrechtlich irrelevanten *Privatsphäre*. Einige Beispiele und deren Lösung nach der früheren und der geänderten Rechtsprechung des BFH, sowie nach der ab 1.1.2004 geltenden neuen Gesetzeslage zeigen die Konsequenzen auf.

1 Drenseck, Studium und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht, StuW 1999, S. 3.

2 Gesetz zur Änderung der AO und anderer Gesetze vom 21.7.2004, BGBl. I 2004, 1753, BStBl. I 2005, 343.

3 Vorher belief sich der Betrag auf 920 €/1 800 DM; in der Zeit von 1968 bis 1995 gab es einen Abzug i.H.v. 900 DM; vor 1968 war überhaupt kein Abzugsbetrag vorgesehen.

1.1 Einführende Beispiele

- (1) Ein Steuerpflichtiger studiert nach dem Abitur Jura. Das Studium finanziert er aus einem steuerpflichtigen Nebenverdienst selbst. Er möchte die Aufwendungen für das Studium – Kosten für die Fahrten zur Universität, für Fachliteratur und für Repetitorien – steuermindernd als Werbungskosten geltend machen.
- (2) Ein anderer Abiturient schließt zunächst eine Buchhandelslehre ab⁴; danach beginnt er ein Studium der Literaturwissenschaften.
- (3) Ein Bankkaufmann stellt nach langjähriger Berufstätigkeit fest, dass seine beruflichen Aufstiegsmöglichkeiten erschöpft sind. Zur Verbesserung der Aufstiegschancen studiert er berufsbegleitend Betriebswirtschaft. Nach dem Abschluss des Studiums eröffnen sich ihm bei einem neuen Arbeitgeber bessere Aufstiegschancen.
- (4) Im vorstehenden Beispielsfall ist der Arbeitgeber an dem Studium des Bankkaufmanns interessiert; nach dem Examen erhält der Bankkaufmann eine höherwertige Position mit Gehaltssteigerung.
- (5) Ein Abiturient möchte Verkehrsflugzeugführer werden; dazu schließt er einen Schulungsvertrag mit dem Luftfahrtunternehmen ab. Seine Kosten für die Ausbildung belaufen sich auf rund 45 000 €, die er als Werbungskosten abziehen möchte bzw. bezüglich derer er Verlustfeststellungen für die Verrechnung mit Einkünften in späteren Jahren begeht.
- (6) Der Abiturient schließt zunächst eine Ausbildung zu einem Beruf ab. Anschließend lässt er sich entsprechend Beispiel (5) zum Verkehrspiloten ausbilden.

1.2 Allgemeine Hinweise zu den Lösungen

In all diesen Fällen stellt sich die Frage, ob überhaupt und, wenn ja, in welchem Umfang die von den Steuerpflichtigen aufgewendeten Kosten für die Berufsausbildung steuermindernd geltend gemacht werden können. Sind die Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen (Werbungskosten oder Betriebsausgaben) zu qualifizieren, so sind die Berufsausbildungskosten in vollem Umfang steuermindernd abziehbar – sei es im Jahr ihrer Verausgabung durch Ausgleich mit positiven anderen Einkünften oder, wenn solche anderen positiven Einkünfte (noch) nicht vorhanden sind, spätestens in denjenigen nachfolgenden Jahren, in denen die Berufsausbildung für den Steuerpflichtigen Erträge abwirft, also zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen führt. Eigentlich ein ganz vernünftiges Ergebnis: Die Kosten, die der Steuerpflichtige aufgewendet hat, um steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen, sollen diese steuerpflichtigen Einnahmen mindern, damit der Staat nur auf die Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben, also auf die Bereicherung des Steuerpflichtigen, zugreifen kann. Dieses Ergebnis entspricht dem objektiven Nettoprinzip⁵.

⁴ Keine Probleme bereiten diejenigen Ausbildungsverhältnisse, die in ein Arbeitsverhältnis gekleidet sind (z.B. Lehrverhältnis). Hier erzielen die Auszubildenden gegenwärtige steuerpflichtige Einnahmen; Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Ausbildungsdienstverhältnis waren stets und sind auch weiterhin unstrittig als Werbungskosten abziehbar.

⁵ Dazu unter 2.1.5.

1.3 Die frühere Jahrzehntealte Rechtsprechung des BFH

Nach der früheren BFH-Rechtsprechung wurde in sämtlichen Beispielsfällen ein Abzug der Ausbildungskosten als Erwerbsaufwendungen abgelehnt, so dass nur der begrenzte Sonderausgabenabzug in Betracht kam (900 DM/1 800 DM/920 €⁶). Denn der BFH unterschied zwischen Berufsförderungskosten (Erwerbsaufwendungen, also Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug) und Berufsausbildungskosten (Privataufwendungen und damit nur begrenzter Sonderausgabenabzug).

Unter *Berufsförderungskosten* wurden nur solche Aufwendungen für die *berufliche Weiterbildung* verstanden, die der Steuerpflichtige tätigte, um *in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben* oder um *innerhalb des ausgeübten Berufs besser voranzukommen* bzw. aufzusteigen. Nur diese Kosten wurden der steuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zugerechnet und zum Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug zugelassen.

Berufsausbildungskosten dienten dazu, Kenntnisse zu erwerben, die die Grundlage für einen künftigen *erstmaligen Beruf* oder die Grundlage dafür bildeten, um von einer Berufs- oder Erwerbsart zu einer anderen überzuwechseln, die also einen *Berufswechsel* vorbereiteten⁷. Berufsausbildungskosten wurden der steuerrechtlich irrelevanten Privatsphäre zugeordnet. Sie wären ohne den damaligen begrenzten Sonderausgabenabzug in vollem Umfang steuerlich ausgefallen, wie es in den Jahren vor 1968 der Fall war.

Die Kosten für ein *Fachhochschul- oder ein Universitätsstudium* beurteilte der BFH typisierend wie folgt: Ein *erstmaliges* Studium wurde stets der Berufsausbildung und damit der Privatsphäre zugerechnet⁸, wobei unerheblich war, ob das Studium sofort im Anschluss an die allgemeinbildenden Schulen oder nach (auch) langer Berufstätigkeit berufsbegleitend absolviert wurde. Bei *Zweit-, Aufbau- oder Ergänzungsstudien* hatte der BFH bereits in den Jahren 1992 bis 1996 seine Rechtsprechung gelockert. Wurden zuvor auch diese Studien ausnahmslos dem Bereich der Berufsausbildung, also der Privatsphäre, zugeordnet, so waren die Aufwendungen nunmehr dann Berufsförderungskosten, wenn durch diese Studien kein Wechsel in einen anderen Beruf angestrebt bzw. eröffnet wurde, sondern die durch das Erststudium erworbenen Kenntnisse lediglich ergänzt oder vertieft wurden⁹.

Der BFH wies also die *erstmalige Ausbildung* zu einem Beruf, die *Berufsumschulung* und das *Erststudium* typisierend dem Bereich der Lebensführung zu, weil durch diese Bildungsmaßnahmen eine gesicherte Lebensstellung geschaffen oder die Grundlage für eine neue oder andere berufliche, gesellschaftliche oder wirtschaftliche- Stellung eröffnet wurde. Diese Begründung geht auf die Rechtsprechung des RFH aus dem Jahre 1937 zurück. Für den RFH trat bei der Ausbildung zur erstmaligen Erlangung eines Berufs und bei der Ausbildung zu einem anderen Beruf oder Erwerb der Gedanke in den Vordergrund, „dass die Erlangung der für den Lebens-

6 S. Anm. 3.

7 Dies galt unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige den Berufswechsel freiwillig anstrehte oder ob eingetretene/ drohende Arbeitslosigkeit den Berufswechsel veranlasst hatte.

8 Diese Kosten waren nur begrenzt als Sonderausgaben abziehbar.

9 In diesem Sinne hat der BFH den Werbungskostenabzug bejaht bei einem Pädagogikstudium, das die Lehrbefähigung zur Sekundarstufe II eröffnete, ferner bei einem Studium eines Diplom-Ingenieurs zum Diplom-Wirtschaftsingenieur; ebenso beim Zusatzstudium eines Mediziners zum Zahnmediziner. Hingegen hat der BFH den Werbungskostenabzug verneint im Fall des Jura- oder Betriebswirtschaftsstudiums von Diplom-Finanzwirten bzw. diplomierten Kommunalbeamten. Vgl. die Hinweise bei Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, 17. Aufl., 1998, § 19 Rz. 60 „Ausbildungskosten“.

kampf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten grundsätzlich der Lebensführung zugehört, die Aufwendungen hierfür daher nicht abzugsfähig sind“¹⁰.

1.4 Die neue Rechtsprechung des BFH

1.4.1 *Die Kritik an der früheren Rechtsprechung*

Die frühere Rechtsprechung war seit jeher von Kritik begleitet, die sich im Wesentlichen auf folgende Einwände konzentrierte: Die von der Rechtsprechung selbst entwickelte Terminologie mit ihrer Unterscheidung zwischen Berufsfortbildung und Berufsausbildung lasse gebotene steuersystematische Gesichtspunkte in den Hintergrund treten. Man entferne sich immer weiter vom Gesetz. Dadurch, dass jedes Erststudium dem Privatbereich zugeordnet werde, ohne die besonderen Umstände zu berücksichtigen, die das Erststudium veranlasst hätten, bediene sich die Rechtsprechung einer unzulässigen materiellen Typisierung. Diese Typisierung führe dazu, dass nicht mehr das Gesetz die Qualifizierung des zu beurteilenden Sachverhalts steuere; es werde vielmehr vor der Norm ein Sachverhalt „geschneidert“. Im Übrigen habe die Rechtsprechung wegen der Vielzahl von Lebenssachverhalten, wegen der Vermischung von Berufsfeldern sowie wegen unscharfer Begriffskonturen eine kaum noch überschaubare Kasuistik hervorgerufen. Auf tiefgreifende Änderungen und Entwicklungen im Bildungswesen könne diese starre Besteuerung nach Begrifflichkeiten nicht mehr angemessen reagieren¹¹.

Die Vermittlung von Berufswissen berühre die private Lebensführung nicht. Die Berufsausbildung beeinflusse nicht mehr und nicht weniger die private Lebensführung, wie jede berufliche Betätigung auf die Lebensführung einwirke, weil der Beruf Teil des Lebens sei. Die These vom Lebenskampf und die daraus von der Rechtsprechung entwickelte Formulierung, durch die Berufsausbildung werde dem Steuerpflichtigen eine andere berufliche, gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung eröffnet, rechtfertige nicht, die Berufsausbildung dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Die Berufsausbildung schaffe die *entscheidende Voraussetzung* dafür, dass der Steuerpflichtige seine Fähigkeiten am Markt anbieten könne, um dort Markteinkommen, also steuerpflichtige Einkünfte, zu erzielen. Die Aneignung von Berufswissen sei damit ein Vorgang, der zum Bereich der Einkunftszielung gehöre¹².

1.4.2 *Die Reaktion des BFH auf die anhaltende Kritik*

Der BFH hat auf die Kritik reagiert und seine frühere Rechtsprechung grundlegend geändert. Grundlage der neuen Rechtsprechung ist die Einsicht, dass die Verschaffung von *Berufswissen* nichts mit der privaten Lebensführung zu tun hat, sondern auf die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen gerichtet ist und damit den Werbungskosten-/Betriebsausgabenbegriff erfüllt.

10 RFH-Urteil v. 24.6.1937, IV A 20/36, RStBl. 1937, 1089.

11 S. die Nachweise bei Drenseck, StuW 1999, S. 3, 5 (Anm. 18 bis 21).

12 Drenseck, StuW 1999, S. 3, 7, m.w.N.

1.4.2.1 Die Umschulungsfälle – Veranlassungszusammenhang als Maßstab¹³

In dieser ersten grundlegenden Entscheidung wertet der BFH den Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendungen für die Berufsausbildung und steuerpflichtigen Einnahmen neu. Betriebsausgaben/Werbungskosten liegen nach feststehender Rechtsprechung vor, wenn sie durch den Betrieb, den Beruf bzw. allgemein durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigten werden. Dabei ist ausreichend, wenn die Ausgaben den Beruf des Arbeitnehmers im weitesten Sinne fördern.

Erzielt der Steuerpflichtige noch keine Einnahmen, liegen vorab entstandene Werbungskosten vor, wenn die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen. Der erforderliche Veranlassungszusammenhang kann bei jedweder berufsbezogenen Bildungsmaßnahme erfüllt sein, zumal im Einkommensteuergesetz keine Sonderregelung zu Berufsbildungskosten enthalten ist. Der Veranlassungszusammenhang wird regelmäßig bei einer Umschulungsmaßnahme gegeben sein. Denn in einem solchen Fall werden die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass der Steuerpflichtige das hierdurch erworbenen Berufswissen am Arbeitsmarkt einsetzen kann, um weiterhin künftig Einnahmen erzielen zu können.

Einer solchen Beurteilung steht § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG nicht entgegen. Nach dieser Regelung sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung nur dann Sonderausgaben, „wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind“. Nach dem Gesetz hat der Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug Vorrang vor dem Abzug von Berufsbildungskosten als Sonderausgaben, so dass § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG keine Sperrwirkung entfaltet.

Der entscheidende Grund für die Rechtsprechungsänderung beruht auf der folgenden Erkenntnis: Eine Zuordnung der Berufsbildungsaufwendungen zu den Kosten der privaten Lebensführung ließe die tiefgreifenden Veränderungen im Berufsleben, Bildungswesen und auf dem Arbeitsmarkt außer Acht. Die bisherige Rechtsprechung, welcher die „Lebenskampfthese“ des RFH zu Grunde liegt, stammt aus einer Zeit, in der es zum Regelfall gehörte, den ursprünglich erlernten Beruf das gesamte Berufsleben lang auszuüben. In der heutigen Zeit kann dagegen ein Arbeitnehmer nicht mehr davon ausgehen, nur eine Berufsausbildung absolvieren zu müssen. Die Arbeitsmarktsituation erfordert es immer häufiger, umzulernen und die erforderlichen Kenntnisse für eine völlig anders geartete Berufstätigkeit zu erwerben. Darüber hinaus steigen die Anforderungen an das dem allgemeinen Entwicklungsstand angepasste berufliche Spezialwissen, so dass die Fort- und Weiterbildung zunehmend wichtiger wird. Arbeitnehmer stehen heutzutage nach mehreren Jahren der Berufstätigkeit vor der Situation, ohne weitere Qualifikation eine verbesserte oder höher bezahlte Stellung nicht erreichen oder diese beibehalten zu können. Dies gilt erst recht bei einer längeren Unterbrechung der bisherigen beruflichen Tätigkeit. Das aktuelle Berufsleben ist durch häufigen Arbeitsplatzwechsel gekennzeichnet. Es gibt zudem eine Vielzahl von vor allem neuen Berufen und Berufsbildern, die nicht mehr klar voneinander abgrenzbar sind und ständig wechseln.

13 BFH-Urteil v. 4.12.2002, VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403.

1.4.2.2 Das berufsbegleitende Erststudium

In seinem zeitgleich entschiedenen Fall zum berufsbegleitenden Erststudium¹⁴ knüpft der BFH an die vorstehenden Ausführungen an und stellt klar, dass die mit dem Studium in Zusammenhang stehenden Aufwendungen, insbesondere die Studiengebühren, keinen Bezug zur privaten Lebensführung aufweisen. Eine private (Mit-)Veranlassung ist insbesondere nicht unter dem Gesichtspunkt anzunehmen, dass ein erfolgreicher Studienabschluss möglicherweise eine höherrangige berufliche, gesellschaftliche oder wirtschaftliche Stellung eröffnet.

1.4.2.3 Die erstmalige Berufsausbildung – Ausbildung zum Berufspiloten

In einem weiteren Urteil¹⁵ hat der BFH auch die Kosten für die erstmalige Berufsausbildung zum Werbungskostenabzug anerkannt. Vorab entstandene Werbungskosten können gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG auch bei einer erstmaligen Berufsausbildung anzuerkennen sein. Maßgebend ist, dass die Aufwendungen beruflich veranlasst sind. Sie müssen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Den Veranlassungszusammenhang der vom damaligen Kläger getragenen Schulungskosten mit den beabsichtigten späteren steuerpflichtigen Einnahmen bejahte der BFH mit folgenden Gründen, die deshalb ausführlicher dargestellt werden, weil es auf sie weiter unten noch ankommen wird: Nach der im Streitjahr geltenden Verordnung über das Luftfahrtpersonal (LuftPersV i.d.F. der Bekanntmachung vom 13. 2. 1985, BGBl. I, 265) sei der Erwerb bestimmter Qualifikationen erforderlich, um im gewerbsmäßigen internationalen Luftverkehr als verantwortlicher Flugzeugführer oder Co-Pilot auf einem bestimmten Flugzeug bei einer Fluggesellschaft mit Langstreckenflügen tätig zu sein (vgl. z.B. §§ 16, 77 LuftPersV). Gegenstand des Schulungsvertrages mit der Fluggesellschaft, der späteren Arbeitgeberin, sei es gewesen, dem Kläger die Kenntnisse und Fähigkeiten zum Erwerb dieser Erlaubnisse i.S. der LuftPersV zu vermitteln. Die Schulung habe den Kläger damit konkret und gezielt auf eine Tätigkeit als Verkehrsflugzeugführer vorbereitet, welche bei Schulungsbeginn vertraglich zwar nicht zugesichert worden, aber absehbar gewesen und nach erfolgreichem Schulungsende auch alsbald aufgenommen worden sei. Der Kläger habe die Schulungskosten getätigt, um (möglichst hohe) Einnahmen aus der angestrebten – und auch verwirklichten – Berufspilotentätigkeit zu erzielen.

Der BFH entschied auch, dass einem Abzug der Aufwendungen für die – auch erstmalige – Schulungsmaßnahme als Werbungskosten § 12 Nr. 1 EStG¹⁶ nicht entgegensteht. Denn die aus beruflichen Gründen entstandenen Kosten stellen nicht zugleich Aufwendungen für die private Lebensführung dar, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG), weil das die Aufwendungen auslösende, maßgebliche Moment die Erzielung künftiger steuerbarer Einnahmen aus einer beruflichen Tätigkeit ist.

14 BFH-Urteil v. 17.12.2002, VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407.

15 BFH-Urteil v. 27.5.2003, VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884.

16 § 12 Nr. 1 EStG lautet: „Soweit ... nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden 1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen;“

1.4.2.4 Das Studium nach dem Abitur

Den für den Werbungskostenabzug erforderlichen Zusammenhang mit späterer Erwerbstätigkeit bejahte der BFH auch für die Aufwendungen für ein sofort nach dem Abitur aufgenommenes Studium der Wirtschaftswissenschaften¹⁷, weil ein hinreichend klarer Zusammenhang dieser Ausgaben mit späteren Einnahmen aus der angestrebten Tätigkeit als Diplom-Ökonom besteht. Dieser ergibt sich daraus, dass Studium Berufswissen vermittelt sowie konkret und berufsbezogen auf eine Berufstätigkeit vorbereitet und damit Berufsausbildung darstellt. Eine der Berufsausbildung dienende Bildungsmaßnahme ist regelmäßig auf die Erzielung von steuerbaren Einnahmen gerichtet. Es handelt sich bei dem Studium wie bei jeder Berufsausbildung um die erste Maßnahme bzw. Vorbereitungshandlung zur Begründung der späteren Erwerbstätigkeit. Die erwarteten späteren Einnahmen beruhen auf der vorherigen (akademischen) Ausbildung. Dabei ist es unerheblich, dass die konkreten beruflichen Betätigungsmodalitäten zur Zeit des Studiums noch nicht feststehen. Entscheidend ist allein, dass auf der Grundlage der durch ein Studium angestrebten Qualifizierung regelmäßig Erwerbseinnahmen angestrebt werden, was die Behandlung der entsprechend aufgewendeten Kosten als Erwerbsaufwendungen zur Folge hat. Es kommt insoweit nicht darauf an, dass das Studium bzw. der Studiengang bereits auf eine ganz bestimmte berufliche Tätigkeit zugeschnitten ist. Der notwendige Veranlassungszusammenhang fehlt nur dann, wenn „gleichsam ins Blaue hinein“ studiert wird oder ansonsten private Gründe für die Aufnahme des Studiums nicht ausgeschlossen werden können. Im Übrigen ist nach der neuen Rechtsprechung des BFH die Aneignung von Berufswissen auch bei Aufnahme eines Studiums kein Vorgang, der die private Lebensführung berührt.

Im Zuge der Rechtsprechungsänderung zur Abziehbarkeit von Kosten der Berufsausbildung hat der BFH auch seine bisherige Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von Promotionsaufwendungen aufgegeben. Auch die Kosten zur Erlangung eines Doktortitels können beruflich veranlasst und damit als Erwerbsaufwendungen abziehbar sein.¹⁸

1.4.3 *Die Rechtslage nach Abschluss der Rechtsprechungsänderungen – Zusammenfassung*

Jede berufliche Umschulungsmaßnahme – auch wenn sie die Grundlage dafür bildet, von einer Berufs-/Erwerbsart in eine andere überzuwechseln – führt nach der neuen Rechtsprechung nunmehr zum Werbungskosten-/Betriebsausgabenabzug (vorabentstandene Werbungskosten/ Betriebsausgaben)¹⁹. Damit ist die früher erforderlich gewesene Prüfung, ob die Berufsbildungsmaßnahme innerhalb des bisherigen Berufsbildes zum Aufstieg führte oder in einen neuen Beruf überleitete, gegenstandslos geworden; dies vereinfacht das Recht und macht es für die Steuerpflichtigen kalkulierbarer als bisher. Diese Grundsätze gelten nicht nur bei beruflicher Umschulung, sondern auch bei einer erstmaligen Berufsausbildung²⁰.

Aufgegeben hat der BFH auch die bisherige Auffassung, dass ein Erststudium an einer Universität oder Fachhochschule stets der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen ist. Nunmehr sind Aufwendungen für sämtliche berufsbegleitenden – auch erstmaligen – Hochschulstudien

17 BFH-Urteil v. 20.7.2006, VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764

18 BFH-Urteil v. 4.11.2003, VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891. Ein Abzug scheidet aber beim Kauf eines Doktortitels aus, BFH-Beschluss v. 8.6.2004, VI B 158/03, BFH/NV 2004, 1406.

19 BFH-Urteil v. 4.12.2002, VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403.

20 BFH-Urteil v. 27.5.2003, VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884, für den Fall der Ausbildung zum Berufspiloten aufgrund eines Schulungsvertrages ohne vorangegangene Berufsausbildung.

als Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehbar, sofern sie beruflich veranlasst sind²¹, was regelmäßig der Fall sein wird²². Damit bedarf es in Zukunft nicht mehr der Hilfskonstruktion von Zweit-/Aufbaustudien²³ oder von Ausbildungsarbeitsverhältnissen²⁴. Unerheblich ist auch, ob das Studium zu einem Berufswechsel führen kann oder nicht²⁵. In einem abschließenden Schritt hat der BFH, wie nicht anders zu erwarten war, auch die Kosten für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Hochschulstudium zum Werbungskosten/Betriebsausgabenabzug zugelassen²⁶.

Eine berufsbezogene Ausbildung verneint der BFH allerdings, wenn in nicht nur untergeordnetem Umfang Allgemeinbildung vermittelt wird, wie es z.B. bis zum allgemeinen Schulabschluss, bis zur mittleren Reife oder bis zum Abitur²⁷ typischerweise der Fall ist. Hier scheidet ein Werbungskostenabzug aus; es kommt nur der begrenzte SA-Abzug nach § 10 I Nr. 7 EStG in Betracht²⁸. Das Gleiche gilt für das Fachabitur²⁹. Der BFH hat die Aufwendungen für den Besuch einer Fachoberschule in typisierender Abgrenzung nicht als beruflich veranlasst eingestuft. Der erwerbsbezogene Veranlassungszusammenhang kann nur angenommen werden, wenn die Ausbildung konkret und berufsbezogen auf eine Berufstätigkeit vorbereitet. Erst die Verschaffung von Berufswissen erfüllt den Werbungskostenbegriff. Diese Voraussetzungen sind beim Besuch allgemein bildender Schulen, zu denen auch Fachoberschulen zählen, typischer Weise nicht gegeben. Es fehlt hier wegen des Umfangs der Vermittlung von Allgemeinwissen regelmäßig an der erforderlichen Berufsbezogenheit. Dagegen ist es nicht von ausschlaggebender Bedeutung, dass das Abitur die Voraussetzung für die Aufnahme eines Hochschulstudiums ist.

1.5 Die Lösung der Beispieldfälle nach der früheren jahrzehntealten und der neueren Rechtsprechung des BFH

War nach der früheren jahrzehntealten Rechtsprechung in sämtlichen Beispieldfällen der Werbungskosten-/Betriebsausgabenabzug versagt worden, führt die neue Rechtsprechung dazu, dass in allen Beispieldfällen die mit der Berufsausbildung zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind.

Die neue Rechtsprechung hat zur Konsequenz, dass sämtliche Erwerbsaufwendungen, also sämtliche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Berufsausbildungsmaßnahme getätigten werden (Studiengebühren, Arbeitsmittel wie z.B. Computer, Fahrtkosten usw.³⁰), als vorab entstandene Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind. Haben die sich in Ausbildung befindlichen Steuerpflichtigen andere Einkünfte, so können sie die Erwerbsaufwendungen aus den Berufsausbildungsmaßnahmen mit den anderen Einkünften verrechnen. Reichen die anderen Einkünfte für eine Verrechnung nicht aus, so kann der nicht verrechnete Teil der Erwerbsaufwendungen vorgetragen und in den kommenden Jahren verrechnet werden (§ 10d EStG). Insbeson-

21 BFH-Urteil v. 17.12.2002, VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407.

22 Ausnahme beim Hobbystudium; BFH-Urteil v. 26.1.2005, VI R 71/03, BStBl. II 2005, 349.

23 BFH-Urteil v. 22.7.2003, VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32, für ein „Master of Laws“-Studium.

24 BFH-Urteil v. 22.7.2003, VI R 15/03, BFH/NV 2004, 175.

25 BFH-Urteil v. 22.7.2003, VI R 50/02, BStBl. II 2004, 889, für ein Universitätsstudium nach einem FH-Studium.

26 BFH-Urteil v. 20.7.2006, VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764.

27 Dies gilt auch für die Fachoberschule; BFH-Urteil v. 22.6.2006, VI R 5/04, BStBl. II 2006, 717.

28 Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die allgemeine Schulausbildung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses stattfindet, wie z.B. bei der Erlangung der mittleren Reife eines an die Bundeswehrfachschule abkommandierten Zeitsoldaten; BFH-Urteil v. 23.9.1984, VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89.

29 BFH-Urteil v. 22.6.2006, VI R 5/04, BStBl. II 2006, 717.

30 S. im Einzelnen bei Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Aufl., § 19 Rz. 60 „Ausbildungskosten“ c.

dere bei Steuerpflichtigen, die nach dem Abitur studieren und regelmäßig während des Studiums keine anderen Einkünfte erzielen, können sich erhebliche Verlustvorträge ansammeln, die sich dann steuermindernd auswirken, wenn der Steuerpflichtige nach Abschluss des Studiums Einkünfte aus der Berufstätigkeit erzielt.

2 Reaktion des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung – Gesetzeslage seit 1.1.2004

Die Finanzverwaltung wendet die neue Rechtsprechung bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2003 ohne Einschränkung an. Ab dem 1.1.2004 ist sie an die nachfolgend erläuterte neue Gesetzeslage gebunden.³¹

Diese hat der Gesetzgeber durch Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und anderer Gesetze v. 21.7.2004³² durch Einfügung des § 12 Nr. 5 EStG mit Wirkung zum 1.1.2004 (also rückwirkend) dahin gehend geändert, dass Aufwendungen für eine *erstmalige Berufsausbildung* und das *Erststudium* nicht mehr als Betriebsausgaben/Werbungskosten, sondern nur noch begrenzt als Sonderausgaben in Höhe von 4 000 € jährlich (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG) abziehbar sind, es sei denn, die *erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium finden im Rahmen eines Dienstverhältnisses* statt.³³

§ 12 Nr. 5 EStG erweist sich als ein partielles Nichtanwendungsgesetz im Hinblick auf die neue Rechtsprechung des BFH insbesondere für den Fall des nach dem Abitur aufgenommenen Studiums. Der Gesetzgeber befürchtet erhebliche Steuerausfälle dadurch, dass sich bei jungen Studierenden ohne Einkünfte die entstehenden Verlustvorträge bis zur Aufnahme der Berufstätigkeit aufsummieren und dann später zu Steuerausfällen führen. Daher sind die Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und des Erststudiums mit einem Abzugsverbot belegt worden. Diese Aufwendungen werden von der Auffangvorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG erfasst, die den Vortrag nicht ausgenutzter Sonderausgaben allerdings nicht kennt. Dies hat zur Folge, dass bei jungen Steuerpflichtigen ohne eigene Einkünfte der Sonderausgabenabzug verloren geht.³⁴ Ferner scheidet ein Sonderausgabenabzug stets aus, soweit die Berufsausbildungskosten den Betrag von 4 000 € übersteigen.

Der Gesetzgeber gibt vor, das Erlernen der Grundlagen eines Berufs diene der Vorsorge für die persönliche Existenz; ein Studium eröffne regelmäßig eine neue berufliche, soziale und wirtschaftliche Stellung. Daher seien die Aufwendungen typisierend den Lebensführungskosten zuzurechnen. Dies ist eine Argumentation, die allein zur Verhinderung von Steuerausfällen vorgeschoben ist. Damit soll der Eingriff in das objektive Nettoprinzip kaschiert werden; denn die Berufsausbildung beeinflusst die privaten Lebensgrundlagen nicht mehr und nicht weniger, wie jede berufliche Betätigung auf die Lebensführung einwirkt, weil der Beruf Teil der Lebensführung ist. So geht denn auch das steuerrechtliche Schrifttum nahezu einhellig von der Verfassungswidrigkeit der Neuregelung aus.³⁵ Demgegenüber gehen die Finanzgerichte bisher, allerdings

31 OFD Münster v. 11.3.2005, DB 2005, 641.

32 BGBI. I S. 1753, BStBl. I 2005, 343.

33 S. das Einführungsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen v. 4.11.2005, BStBl. I 2005, 955.

34 Besser verdienenden Steuerpflichtigen ist zu empfehlen, ihren Kindern Einkunftsquellen zu verschaffen, damit die Kinder ein Verrechnungspotential für den Sonderausgabenabzug erhalten.

35 S. die Nachweise bei Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Auflage, § 12 Rz. 57.

bereits vom BFH korrigiert (dazu unten 2.1.2) davon aus, dass die Regelung des § 12 Nr. 5 EStG verfassungsrechtlich unbedenklich sei.³⁶

2.1 Verfassungsrechtliche Bedenken

2.1.1 *Berufsbildungsmaßnahmen in der Zeit vom 1. 1. bis zum 20.7.2004*

Das Gesetz vom 21. 7. 2004 ordnet an, dass die Änderungen rückwirkend zum 1. 1. 2004 gelten. Sofern sich dies für die Steuerpflichtigen steuerverschärfend auswirkt, ihnen also ein Abzug verwehrt wird, der ihnen nach der neuen Rechtsprechung des BFH zustehen würde, ist diese Rückwirkung verfassungswidrig sehr bedenklich. Denn der Gesetzgeber greift rückwirkend in die für Zeit vom 1.1. bis zum 20.7.2004 durchgeführten, also bereits verwirklichte Berufsbildungsmaßnahmen steuerverschärfend ein. Klarheit insoweit werden bald Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu ähnlich gelagerten Rückwirkungsfällen ergeben.³⁷

2.1.2 *Das Erststudium als Zweitausbildung*

In einem Zweifelsfall hat der BFH bereits für Klarheit gesorgt. Es ging um die Kosten in Höhe von 6 424 € für ein Studium zur Grund-, Haupt- und Realschullehrerin einer Klägerin mit bereits abgeschlossener Ausbildung als Buchhändlerin.³⁸ Zwar erfasst, so der BFH, § 12 Nr. 5 EStG im ersten Halbsatz dem Wortlaut nach unterschiedslos alle Steuerpflichtigen, die ein Erststudium absolvieren, unabhängig davon, ob sie zuvor bereits eine nichtakademische Berufsausbildung durchlaufen haben oder nicht. Dies würde jedoch in gleichheitswidriger Weise Steuerpflichtige, die nach abgeschlossener Berufsausbildung erstmalig ein Studium aufnehmen, gegenüber den Steuerpflichtigen benachteiligen, die eine zweite nichtakademische Ausbildung, ein Zweitstudium oder ein Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolvieren. Bei der hiernach gebotenen verfassungskonformen Auslegung der § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 12 Nr. 5 EStG erfasst das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 EStG allenfalls die Fälle des Erststudiums, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.

Die Kosten für das Studium der Klägerin sind damit als Erwerbsaufwendungen (vorab entstandene Werbungskosten) ohne Beschränkung abziehbar. Geklärt ist damit, dass als Erststudium im Sinne des § 12 Nr. 5 EStG nur dasjenige Studium gilt, das zugleich die erstmalige Berufsausbildung des Steuerpflichtigen ist, also regelmäßig das Studium nach dem Abitur.

2.1.3 *Die Kosten für die erstmalige Berufsausbildung*

Nach § 12 Nr. 5 EStG dürfen Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Die Vorschrift bestimmt in typisierender Weise, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung (und ein Erststudium) – von dem Fall der im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindenden Berufsausbildung abgesehen – noch nicht mit einer konkreten beruflichen Tätigkeit und hieraus fließenden Einnahmen im Zusammenhang

36 S. die Nachweise bei Schmidt/Drenseck, a.a.O. (Anm. 35).

37 Z.B. die anhängigen Verfahren BVerfG 2 BvL 2/04 und BVerfG 2 BvL 13/05.

38 BFH-Urteil v. 18.6.2009, VI R 14/07, DStR 2009, 1952.

stehen. In diesen Fällen verneint das Gesetz offenkundig einen erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhang; Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung sollen im Regelfall nicht ausreichend beruflich veranlasst sein. Diese Typisierung erfasst auch Aufwendungen für ein Studium, sofern es sich dabei um eine Erstausbildung handelt. Dieser Befund des BFH im Urteil zum Studium nach einer zuvor abgeschlossenen Berufsausbildung³⁹ ist zutreffend, besagt aber noch nichts darüber, ob der Gesetzgeber zu dieser Gesetzesänderung auch befugt war oder ob die Gesetzesänderung verfassungswidrig ist, weil es sich um eine unzulässige Einschränkung des objektiven Nettoprinzips handelt.

2.1.4 *Die erstmalige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses*

Das Abzugsverbot greift nicht, wenn die erstmalige Berufsausbildung (also auch das Erststudium nach dem Abitur) im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Dabei sind die Fallgestaltungen unproblematisch, in denen der Steuerpflichtige als Arbeitnehmer verpflichtet ist, sich ausbilden zu lassen. In diesen Fällen bezieht der Arbeitnehmer gegenwärtigen Lohn, seine Dienstpflicht ist, sich ausbilden zu lassen. Daher sind die vom Steuerpflichtigen zur Erfüllung dieser Pflichten aufgewendeten Kosten Werbungskosten, weil sie der Erzielung gegenwärtiger steuerpflichtiger Einnahmen dienen. Dies hatte der BFH bereits für das Hochschulstudium eines Offiziers der Bundeswehr⁴⁰, das Studium der Zahnmedizin eines Bundeswehrangehörigen⁴¹, sowie für die Erlangung der mittlere Reife auf der Bundeswehrfachschule⁴² zu einer Zeit entschieden, als er das Studium noch der privaten Lebensführung zuordnete. Die Finanzverwaltung knüpft an diese Rechtsprechung an und erkennt nur dann eine erstmalige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses und damit einen Werbungskostenabzug an⁴³, wenn der Steuerpflichtige für die Berufsausbildung ein Entgelt erhält. Diese Auffassung ist zu eng und wird im steuerrechtlichen Schriftum zu Recht angezweifelt⁴⁴.

2.1.5 *Erstmalige Berufsausbildung und objektives Nettoprinzip*

Es ist feststehender Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Steuergesetze einen weiten Entscheidungsspielraum hat. Dennoch ist der Gesetzgeber nicht völlig frei. Denn die Steuerlast hat sich am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und am Gebot der Folgerichtigkeit auszurichten. Die maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit wird nach dem objektiven und subjektiven Nettoprinzip bemessen. Der Einkommensteuer unterliegt grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, das ist der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den betrieblichen/beruflichen Erwerbsaufwendungen sowie den privaten existenzsichernden Aufwendungen andererseits.

Das BVerfG bisher stets offen gelassen, ob die Beachtung des objektiven Nettoprinzips verfassungsrechtlich geboten ist. Diese Zurückhaltung des Gerichts hat folgende Ursachen: Das objektive Nettoprinzip ist ein von der Steuerrechtswissenschaft dem Einkommensteuerrecht entnommenes Grundprinzip. Dieses wird dahingehend umschrieben, dass es für den Betriebsausgaben/-

39 S. Anm. 38.

40 BFH-Urteil v. 7.11.1980, VI R 50/79, BStBl. II 1981, 216.

41 BFH-Urteil v. 28.9.1984, VI R 127/80, BStBl. II 1985, 87.

42 BFH-Urteil v. 28.9.1984, VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89.

43 Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen v. 4.11.2005 unter 2.3, BStBl. I 2005, 955, mit weiteren Beispielen.

44 Ausführlich *Steck*, DStZ 2009, S. 384, mit zahlreichen Beispielsfällen.

Werbungskostenabzug nicht darauf ankommt, ob die Erwerbsaufwendungen notwendig, zweckmäßige oder üblich sind. Der Steuerpflichtige ist insoweit in seiner Entscheidung frei, welche Aufwendungen er zur Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen einsetzen will. Dies ist im Grundsatz sachgerecht, da, würde es auf die Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit oder Üblichkeit von Erwerbsaufwendungen ankommen, unsäglicher und unfruchtbare Streit zwischen Finanzamt und Bürger vorprogrammiert wäre. Aber zwingend ist diese Entscheidung des Gesetzgebers nicht.

Das BVerfG betrachtet aber das objektive Nettoprinzip als eine Grundentscheidung des Einkommensteuerrechts, die nicht gänzlich abgeschafft, wohl aber bei Beachtung hinreichender Folgerichtigkeit eingeschränkt werden darf. „Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidungen bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes“⁴⁵. Und ein Weiteres hat das BVerfG betont: „Allgemein gilt: Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits.“⁴⁶ Dies kann nur bedeuten: Aufwendungen, denen sich der Steuerpflichtige im Rahmen der Einkunftszielung nicht entziehen kann, und damit Aufwand für Maßnahmen, ohne die der Steuerpflichtige seine beruflichen oder betrieblichen Pflichten oder Obliegenheiten nicht sinnvoll erfüllen kann, ohne die also keine effektive Einkunftszielung möglich ist, ist zwangsläufiger pflichtbestimmter Aufwand, der die steuerrechtliche Bemessungsgrundlage mindern muss, also für die Steuer nicht zur Verfügung steht. Der Begriff des zwangsläufigen pflichtbestimmten Aufwands ist der Kern des Nettoprinzips. Über diesen Begriff wird in Zukunft im Einzelfall gestritten werden.

Bezogen auf die erstmalige Berufsausbildung gilt Folgendes: Berufsausbildung ist die unabdingbare und wesentliche Grundlage für die Einkunftszielung, sie hat mit privater Lebensführung nichts zu tun. Ohne eine Berufsausbildung ist eine angemessene Berufstätigkeit im Regelfall nicht möglich sein; Berufsausbildung hat den Zweck, den Auszubildenden in die Lage zu versetzen, sich seinen Lebensunterhalt zu verdienen. Berufsausbildung ist damit die wesentlichste Grundlage für die spätere Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen. Der Umstand, dass während der Berufsausbildung häufig noch nicht feststeht, welche steuerpflichtigen Einnahmen später im Einzelnen erzielt werden, ist unerheblich; jedenfalls mündet die Berufsausbildung im Regelfall in die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen. Mit der Berufsausbildung im Zusammenhang stehende Aufwendungen sind Erwerbsaufwendungen in der Form der vorab entstandenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Die Entscheidung des Gesetzgebers, diesen Befund dadurch „hinwegzutypisieren“, dass man die erstmalige Berufsausbildung der privaten Lebensführung zuordnet und einen hinreichenden Zusammenhang mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit verneint, ist nicht nur sozial- und bildungspolitisch verfehlt⁴⁷, sie führt als nicht folgerichtige Einschränkung des objektiven Nettoprinzips vielmehr zu einer verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigten Gruppenungleichheit⁴⁸.

45 BVerfG-Urteil v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, unter C. I. 2. A der Gründe, DStR 2008, 2460.

46 BVerfG-Beschluss v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98 und 1735/00, unter C. I. c, bb der Gründe, BStBl. II 2003, 534.

47 Paus, INF 2005, 185; Prinz, FR 2005, S. 229.

48 Lang, StuW 2007, S. 3, 12.

2.1.6 Berufsausbildung zum Berufspiloten zweiter Teil

Das oben unter 1.4.2.3 erwähnte Beispiel der erstmaligen Berufsausbildung zum Berufspiloten macht die fehlende Folgerichtigkeit der ab 1. 1 2004 geltenden Regelung des §12 Nr. 5 EStG besonders deutlich: Beabsichtigt ein Steuerpflichtiger nach dem Abitur, die Laufbahn des Berufspiloten einzuschlagen, so kann er dies nur, wenn er von einer Fluggesellschaft dazu ausgebildet wird. Dazu wird ein Ausbildungsvertrag abgeschlossen, wonach der Auszubildende sich zur regelmäßigen Teilnahme an den Ausbildungsveranstaltungen verpflichtet. Er erhält von der Fluggesellschaft für die Teilnahme an der Ausbildung keinen Barlohn; er hat lediglich die Chance, nach erfolgreichem Abschluss der Ausbildung bei der auszubildenden oder einer anderen Fluggesellschaft angestellt zu werden. Der Auszubildende ist, da die Ausbildung für die Fluggesellschaft sehr kostspielig ist, seinerseits verpflichtet, sich an den Ausbildungskosten zu beteiligen. Diese Kosten belaufen sich für den Auszubildenden auf rund 45 000 €. Diese Aufwendungen sind für den Auszubildenden nach der Gesetzeskonzeption keine vorab entstandenen Werbungskosten, weil das Gesetz typisierend unterstellt, dass die erstmalige Berufsausbildung zur privaten Lebensführung gehört und ein erforderlicher Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen fehlt. Dieser Steuerpflichtige erhält statt des begehrten Werbungskostenabzugs mit der Möglichkeit des Verlustvortrages einen Sonderausgabenabzug für das Jahr der Zahlung in Höhe von 4 000 €, der sich im Regelfall nicht auswirkt, weil der junge Auszubildende regelmäßig noch keine gegenwärtigen steuerpflichtigen Einkünfte erzielt. Da das Gesetz den Vortrag nicht ausgenutzter Sonderausgaben auf die Folgejahre nicht kennt, erfährt der Steuerpflichtige, der 45 000 € in seine Berufsausbildung investiert hat, keine steuerliche Entlastung. Die Finanzverwaltung und erstaunlicherweise zwei Finanzgerichte⁴⁹ halten die Rechtslage für nicht zweifelhaft, § 12 Nr. 5 EStG für verfassungsgemäß und damit offenbar auch das steuerliche Ergebnis für angemessen und nicht für hinterfragungswürdig.

Die Unhaltbarkeit dieser Gesetzeslage wird deutlich, wenn man den Fall dahingehend abwandelt, dass der junge Steuerpflichtige nach dem Abitur zunächst eine anderweitige erstmalige Berufsausbildung abschließt und sich im Anschluss daran, wie zuvor beschrieben, zum Berufspiloten ausbilden lässt. Nun ist die Ausbildung zum Berufspiloten eine Zweitausbildung, was zur Folge hat, dass die Kostenbeteiligung in Höhe von 45 000 € ohne Einschränkung zum Abzug als vorab entstandene Werbungskosten und damit zum Verlustvortrag führt – diese Berufsausbildung zum Berufspiloten ist also nun nicht mehr Teil der privaten Lebensführung, ferner besteht nun auch der erforderliche Zusammenhang mit der Erzielung zukünftiger steuerpflichtiger Einkünfte. Der gesetzlichen Typisierung fehlt die erforderliche Folgerichtigkeit; § 12 Nr. 5 EStG ist verfassungswidrig.

Es bleibt abzuwarten, ob der BFH dieser Ansicht folgt. In den erwähnten Revisionsverfahren⁵⁰ könnte der BFH zu Gunsten der Steuerpflichtigen entscheiden, ohne die Fälle dem BVerfG vorlegen zu müssen. Es bietet sich die verfassungskonforme Auslegung des Gesetzesmerkmals „im Rahmen eines Dienstverhältnisses“ an. Aus dem mit der Fluggesellschaft abgeschlossenen Ausbildungsvertrag ergeben sich für die Auszubildenden Pflichten, die arbeitsrechtlichen Pflichten gleich kommen. Die Auszubildenden sind zur Teilnahme an allen Ausbildungsmaßnahmen verpflichtet. Der Umstand, dass die Auszubildenden keinen Arbeitslohn beziehen, muss nicht schädlich sein. Sie erhalten immerhin den Wert einer Ausbildung, an deren Kosten sie beteiligt

49 FG Düsseldorf, Urteil v. 3.12.2008, EFG 2009, 1201, Revisionsverfahren BFH VI R 8/09; FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 17.12.2008, EFG 2009, 570, Revisionsverfahren BFH VI R 22/09.

50 S. Anm. 49.

werden. Da dies der einzige Weg ist, Berufspilot zu werden, gebietet auch das Grundrecht auf freie Berufswahl (Art. 12 GG) diese Auslegung des Begriffs Dienstverhältnis.

In Fällen des Erststudiums, das zugleich die Erstausbildung ist, wird allerdings eine verfassungskonforme Auslegung nicht möglich sein. In diesen Fällen müsste der BFH oder ein Finanzgericht die Sache dem BVerfG zur Entscheidung vorlegen.

3 Ausblick

Der Gesetzgeber sollte die verfassungsrechtlich bedenkliche Vorschrift des § 12 Nr. 5 EStG ersetzen aufheben. Dies wäre ein Akt der Rechtsvereinfachung, die von den Politikern so gern versprochen wird. Sind die Kosten der Berufsausbildung ohne Einschränkung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar, so könnte auch der Sonderausgabenabzug des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ersetzt gestrichen werden. Wird der Gesetzgeber nicht tätig, so ist vorauszusehen, dass das BVerfG das letzte Wort haben wird.

Verf.: Prof. Dr. Walter Drenseck, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D., Herausgeber des Kommentars zum Einkommensteuergesetz Ludwig Schmidt, Honorarprofessor für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum, Juristische Fakultät, Universitätsstr. 150, 44801 Bochum

Monika Jachmann

Die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten

1 Über die Notwendigkeit einer steuerlich begünstigenden Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten

Die Zukunft unserer Gesellschaft liegt bei unseren Kindern. Art. 6 I GG stellt Ehe und *Familie* unter den „besonderen Schutze der staatlichen Ordnung“, dies nicht nur als gegenseitige Ergänzung, vielmehr gerade auch getrennt. Eine zukunftsoffene, nachhaltige Steuerpolitik¹ hat den besonderen Belastungen von Familien angemessen Rechnung zu tragen. Dem dient im Einkommensteuerrecht vor allem die steuermindernde Berücksichtigung von Kindern. Art. 6 I, II GG weist den Eltern – nicht dem Staat – die Erstverantwortung für die Erziehung ihrer Kinder zu und untersagt, Eltern oder alleinerziehende Elternteile gegenüber Kinderlosen schlechter zu stellen. Soweit das Einkommen der Eltern für die Wahrnehmung ihres Erziehungsauftrags gebunden ist, ist ihre Leistungsfähigkeit gemindert, das Einkommen indisponibel und nicht besteuierbar. Das

1 Dazu Jachmann, M., Nachhaltige Entwicklung und Steuern, Hamburger/Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 1, Stuttgart u.a. 2003.