

**Erläuterungen zu Abs. 9:
Abzugsverbot für Aufwendungen der erstmaligen
Berufsausbildung**

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 9

Schrifttum: EISGRUBER, Anm. zu BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, *SteuK* 2011, 369; GESE-
RICH, *Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach
dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz*, *SteuK* 2011, 513; BRAUN, *Kosten der erst-
maligen Berufsausbildung und eines ersten Studiums*, *Sibg.* 2012, 65; GESERICH, *Aktuelle
Rechtsprechung zum Lohnsteuerrecht*, Beihefter zu *DStR* 14/2012, 61; MARX, *Die steuer-
liche Qualifikation von Bildungsaufwendungen – Studium und Umschulung mit erwerbs-
bezogenem Veranlassungszusammenhang?*, *BB* 2003, 2267; MEEH-BUNSE/LÜHN, *Die
Finanzierung von Studienkosten und deren steuerliche Behandlung: Aktuelle Entwick-
lungen*, *StB* 2012, 84; MORSCH/BECKER, *Überlegungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von
Aufwendungen für die Berufsaus- und Fortbildung – Zugleich Anmerkung zu den Urtei-
len des BFH vom 4.12.2002, BFH 04.12.2002, VI R 120/01 und vom 17.12.2002, VI R
137/01 DStR* 2004, 73; STRÖCKER, *Dammbruch bei der steuerlichen Absetzbarkeit von
Aus- und Fortbildungskosten*, *NJW* 2004, 249; TROSSEN, *Verfassungsmäßigkeit der Rege-
lungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein
Erststudium*, *FR* 2012, 501.

I. Rechtsentwicklung des Abs. 9

2200

Zur Rechtsentwicklung der Vorschrift vgl. § 4 Anm. 2 und zur vorherigen Ent-
wicklung des Regelungsbereichs vgl. § 12 Anm. 161.

II. Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 9

2201

Bedeutung: Die Regelung soll nach dem Willen des Gesetzgebers nur klarstel-
len, dass die Kosten der Erstausbildung der stl. irrelevanten Privatsphäre zuzu-
ordnen sind und somit nicht abzugsfähige Aufwendungen darstellen. Ein Abzug
solcher Aufwendungen wird nur als SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 gewährt.

Siehe § 10 Anm. 230 ff.; vgl. auch den Ber. des FinAussch. zum Gesetzentwurf der
BReg v. 26.10.2011, *BTDrucks.* 17/7524, 10, wonach mit dem Abzugsverbot die
Grundentscheidung des Gesetzgebers verdeutlicht werden soll, dass die erste Berufs-
ausbildung und das Erststudium als Erstausbildung der privaten Lebensführung zuzu-
ordnen sind.

Die Neuregelung ist eine Reaktion auf BFH v. 28.7.2011 (VI R 7/10, *BStBl.* II
2012, 557, und VI R 38/10, *BStBl.* II 2012, 561), wonach ein Abzug von Auf-
wendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium möglich
sein sollte. Der BFH begründete dies damit, dass einerseits § 10 Abs. 1 Nr. 7 kei-
ne Sperrwirkung gegenüber dem WK-Abzug entfalte und andererseits § 12 Nr. 5
ausdrückl. unter dem Anwendungsvorbehalt von § 10 Abs. 1 Nr. 7 stehe, der
aber selbst dem Vorbehalt unterliege, dass die Aufwendungen nicht als Erwerbs-
aufwendungen zu beurteilen seien, weshalb auch durch § 12 Nr. 5 der vorrangig-
e WK-Abzug unberührt bleibe.

Geltungsbereich: Die Regelung gilt auch für die GewSt. Für den Bereich der
WK wurde eine identische Sonderregelung in § 9 Abs. 6 eingefügt.

III. Vereinbarkeit des Abs. 9 mit höherrangigem Recht

In der Literatur wird die Verfassungsmäßigkeit der Regelung diskutiert. Zum einen solle die Regelung gegen das verfassungsrechtl. verankerte objektive und subjektive Nettoprinzip verstoßen. Zum anderen werden Bedenken wegen der rückwirkenden Geltung der Norm erhoben (für die Verfassungswidrigkeit der Norm insbes. KREFT, § 9 Anm. 9 sowie BERGKEMPER, § 9 Anm. 711; BRAUN, Stbg 2012, 65; MEEH-BUNSE/LÜHN, StB 2012, 84; lediglich zweifelnd GESERICH, SteuK 2011, 513, und dann offen lassend GESERICH, Beihefter zu DStR 14/2012; für Verfassungsmäßigkeit insbes. TROSSEN, FR 2012, 501).

In der Rechtsprechung wurde die Verfassungsmäßigkeit bspw. durch Urteile des FG Münster v. 20.12.2011 (5 K 3975/09 F, EFG 2012, 612, nrkr., Az. BFH VI R 8/12), des FG Köln v. 22.5.2012 (15 K 3413/09, EFG 2012, 1735, nrkr., Az. BFH VI R 38/12) und des FG Münster v. 18.4.2012 (10 K 4400/09 F, nrkr., Az. BFH VIII R 22/12) bestätigt. Weitere Verfahren wurden entschieden oder sind anhängig.

Stellungnahme: Die Regelung ist mE verfassungsgemäß (aA zur inhaltsgleichen Regelung des § 9 Abs. 6: § 9 Anm. 711).

► *Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip:* Die mögliche Fiktion privat veranlasster Aufwendungen hat – soweit tatsächlich BA gegeben sind – ein generelles Abzugsverbot zur Folge. Dieses führt uU zur Besteuerung von Einnahmen, obwohl diese nicht die Netto-Leistungsfähigkeit des Stpfl. erhöht haben. Da die Fiktion jede Feststellung über die Eigenschaft von Aufwendungen als BA entbehrlich macht, liegt eine Vereinfachungsnorm vor. Die Vereinfachung ist mE gerechtfertigt, da der Vorteil durch die Vereinfachung auf Seiten der Fin-Verw. mögliche Nachteile bei der Gesamtheit der Stpfl. überwiegt. Entscheidend hierfür ist die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers. Eine Typisierung muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren und darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen (st. Rspr. vgl. BVerfG 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573 [574f.] mwN). Die mit der Typisierung verbundenen Härten sind hinzunehmen, wenn die Zahl der Betroffenen klein und die Grundrechtsverletzung nicht intensiv ist (BVerfG v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BStBl. II 1994, 909 = DStR 1994, 1222 [1224]). Das ist bei Abs. 9 der Fall, weil im typischen Fall einer „berufsnahen“ Erstausbildung (zB Medizin- oder Lehramtsstudium, Berufsausbildungen) keine erhöhten beruflich veranlassten Aufwendungen anfallen. Die typischen Aufwendungen, die BA sein könnten, bestehen aus Immatrikulationsgebühren, Literaturerwerb, Fahrtaufwendungen, Arbeitsmitteln, IT-Ausstattung. Diesen Aufwendungen kann sich der Stpfl. aber idR zumindest teilweise entziehen (Wohnsitzwahl in Hochschulnähe, Nutzung von Bibliotheken und Computereinrichtungen der Hochschule), so dass eine Abgrenzung von privaten Lebenshaltungskosten schwer fällt. Gleiches gilt für Aufwendungen für Auslandsstudien oder Sprachkurse sowie Zusatzveranstaltungen neben dem Curriculum. Ferner ist zu beachten, dass im Rahmen der dualen Ausbildung auch Vergütungen gezahlt werden und diese Einnahmen idR die Aufwendungen übersteigen werden.

Das Abzugsverbot trifft auch nicht eine Vielzahl von Stpfl. intensiv. Bei den von der Gegenauffassung (s. § 9 Anm. 711) ins Feld geführten Ausbildungen von Verkehrspiloten oder Studenten an Privathochschulen handelt es sich mE um eine geringe Zahl von Stpfl. im Verhältnis zu allen Stpfl. in Erstausbildung.

Die Aufwendungen bleiben ferner stl. nicht völlig unberücksichtigt, soweit § 10 Abs. 1 Nr. 7 einen SA-Abzug von bis zu 6000 € gewährt. Hierdurch wird für

die eher untypischen Fälle eine Besteuerung des sächlichen Existenzminimums verhindert. Dass der Stpfl. dabei mögliche Verluste nicht im Rahmen eines Verlustvortrags nutzen kann, ist unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung unbeachtlich. Die durch die Verfassung gebotene Freistellung des Existenzminimums bezieht sich auf den einzelnen VZ, eine jahresübergreifende Betrachtung ist nicht erforderlich (BFH v. 25.6.2004 – XI B 20/03, BFH/NV 2005, 176). Ferner bedingt das einfachgesetzliche Nettoprinzip des § 2 Abs. 2 keine Besteuerung in der Weise, dass jene erst dann gerechtfertigt ist, wenn der Stpfl. gemessen an der Gesamtdauer seines einkommensbezogenen Tätigwerdens bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz tatsächlich einen Zuwachs wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erzielt (BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, DStR 2012, 2435 [2436] mwN).

Wenn der Gesetzgeber „fiskalgeleitet“ das Abzugsverbot durchsetzt, ist dies ferner keine von der Verfassung her grundsätzlich abzulehnende Motivation, denn der Steuergesetzgeber ist primär dazu beauftragt fiskalisch motiviert die Einnahmen „des Staates“ zu sichern. Dies muss er zwar verfassungsgemäß umsetzen, das Motiv als Solches ist jedoch nicht zu missbilligen.

► *Keine unzulässige Rückwirkung:* Die Regelung ist mE auch nicht wegen einer unzulässigen Rückwirkung verfassungswidrig. Die Neuregelung durch das BeitrRLUMsG enthält zwar durch die rückwirkende Anwendung ab dem VZ 2004 eine echte Rückwirkung, allerdings tritt im vorliegenden Fall der Vertrauensschutzanspruch des Stpfl. zurück. Es ist davon auszugehen, dass die Rechtslage bis zur Neuregelung unklar und verworren war (vgl. TROSSEN, FR 2012, 501) und somit insbes. kein schützenswertes Vertrauen in die Rspr. des BFH v. 28.7.2011 (VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557 und VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561) gebildet werden konnte (so auch THÜRMER in BLÜMICH, § 12 EStG, Rn. 239). Das BVerfG hatte noch im Jahr 1993 keine verfassungsrechtlichen Bedenken zur richterlichen Unterscheidung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten (BVerfG v. 8.7.1993 – 2 BvR 773/93, NJW 1994, 847). Erst seit Ende 2002 änderte der BFH (insbes. BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403) seine Rspr. (so STÖCKER, NJW 2004, 249 [251]). Bis zum AOÄndG v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753) war die Rechtslage unklar und verworren (vgl. nur die offenen Ausführungen bei MARX, BB 2003, 2267 und MORSCH/BECKER, DStR 2004, 73). Der Gesetzgeber hatte bereits zeitnah mit der – ebenfalls ab VZ 2004 rückwirkend in Kraft getretenen – Neuregelung in § 12 Nr. 5 durch das AOÄndG deutlich gemacht, dass die erfassten Aufwendungen entgegen der geänderten Rspr. des BFH nicht abziehbar sein sollen. Ferner ist zu beachten, dass die neue Auslegung des § 12 Nr. 5 durch den BFH nicht frei von methodischen Zweifeln ist und die Wirkungsweise der Regelung in § 12 Nr. 5 zudem erstmals durch den BFH in Frage gestellt wurde (so EISGRUBER, SteuK 2011, 369).

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 9

I. Voraussetzungen des Abs. 9

2203

Die Regelung erfasst im Tatbestand Aufwendungen des Stpfl. für seine Erstausbildung und ist vom Wortlaut deckungsgleich mit der Vorschrift des § 12 Nr. 5. Da auch der Gesetzgeber in § 4 Abs. 9 nur eine klarstellende Regelung schaffen wollte, ist auch von inhaltlicher Deckungsgleichheit der Tatbestandsmerkmale auszugehen.

Zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen s. deshalb § 12 Anm. 170 ff.

2204

II. Rechtsfolge des Abs. 9

Als Rechtsfolge sieht die Regelung vor, dass diese Aufwendungen keine BA darstellen und somit im Rahmen der Gewinnermittlung nicht abzugsfähig sind. Abweichend von der Regelung des § 4 Abs. 5 werden die betreffenden Aufwendungen direkt umfingiert. Aus dem systematischen Zusammenhang mit § 12 Nr. 5 ergibt sich zudem, dass diese Aufwendungen, soweit sie im betrieblichen Bereich angefallen sind, den Privatentnahmen (§ 4 Abs. 1 Satz 2) gleichgestellt sind.