

Koblenz, im September 2011

## **Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Bundesfinanzhof (BFH) hat am 28. Juli 2011 in zwei Urteilen über die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium entschieden, die von der bisherigen Rechtsprechung abweichen und zudem der gesetzlichen Regelung hierzu entgegenstehen. Die Urteile ergingen zugunsten der klagenden Steuerpflichtigen und wurden von vielen Tageszeitungen als spektakuläre Neuerungen mit erheblichen Auswirkungen für den Fiskus dargestellt.

Den Entscheidungen lagen folgende Sachverhalte zugrunde:

Im ersten Fall hatte ein späterer Berufspilot im Rahmen seiner Steuererklärung für ein Jahr, in dem er sich noch in der Pilotenausbildung befand, die Kosten für diese Ausbildung als vorweggenommene Werbungskosten geltend gemacht. Der angehende Pilot begehrte also die Feststellung von Verlusten im Rahmen der Einkunftsart „nicht selbstständige Arbeit“, da er ja später als angestellter Pilot für ein Luftverkehrsunternehmen arbeiten würde. Sein Ziel war, die auf diese Weise festgestellten Verluste mit seinen zukünftigen Einkünften als angestellter Pilot verrechnen zu können. Das Finanzamt und das angerufene Finanzgericht lehnten die Berücksichtigung dieser vorweggenommenen Werbungskosten jedoch ab, da im Einkommensteuergesetz ausdrücklich geregelt sei, dass Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium steuerlich nur als sogenannte „Sonderausgaben“ bis höchstens EUR 4.000,00 pro Jahr geltend gemacht werden können, nicht jedoch als (unbegrenzt) abziehbare Werbungskosten (§§ 12 Nr. 5 und 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Der BFH hat hingegen entschieden, dass bei einem solchen konkreten Veranlassungszusammenhang wie hier, also Ausbildung zum Verkehrspiloten und spätere berufliche Tätigkeit als Verkehrspilot, nach dem

verfassungsrechtlichen Prinzip der Besteuerung des „Nettoeinkommens“ ein Abzug von (vorweggenommenen) Werbungskosten nicht versagt werden dürfe.

Im zweiten Fall hatte eine Medizinstudentin im Rahmen ihrer Steuererklärung für zwei Jahre, in denen sie im Rahmen eines Erststudiums in Ungarn Medizin studierte, da sie in Deutschland nach ihrem Abitur keinen Studienplatz bekommen konnte, Studiengebühren und Reisekosten für dieses Erststudium als vorweggenommene Werbungskosten geltend gemacht. Auch in diesem Fall hielt der BFH die Berücksichtigung von vorweggenommenen Werbungskosten für möglich. Allerdings hat der BFH die Sache zur weiteren Aufklärung an das erstinstanzliche Finanzgericht zurückverwiesen. Das Finanzgericht hat nun zu klären, welche Aufwendungen der Klägerin in einem solchen Veranlassungszusammenhang zur späteren beruflichen Tätigkeit als Ärztin stehen, dass sie als (vorweggenommene) Werbungskosten veranlagt werden könnten.

Da die Urteile dem offensichtlichen Willen des Gesetzgebers zuwiderlaufen, die Abziehbarkeit von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium zu begrenzen, ist mit einer gesetzlichen Neuregelung zu rechnen. Solange die jetzige Rechtslage besteht, sind aus Sicht betroffener Steuerpflichtiger insbesondere folgende Fragen von Interesse:

#### Welche Aufwendungen könnten abziehbar sein?

Beide BFH-Urteile stellen gemäß dem allgemeinen Werbungskostenprinzip auf den Veranlassungszusammenhang zum späteren Beruf ab. Endgültig entschieden wurde jedoch nur, dass im „Pilotenfall“ Kosten für einen Ausbildungslehrgang abziehbar sind. Gleiches dürfte dann jedoch auch für Studiengebühren gelten. Als weitere Werbungskosten könnten in Frage kommen:

- Aufwendungen für Fachliteratur
- Reisekosten bei Auslandssemestern
- Kosten für Unterkunft und Verpflegungsmehraufwand am Studienort, wenn eine sogenannte „doppelte Haushaltsführung“ vorliegt. Eine doppelte Haushaltsführung liegt jedoch nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige am Heimatort eine eigene Wohnung (d. h. eigene Küche und Bad) unterhält. Bei Eingliederung im Haushalt der Eltern liegt keine doppelte Haushaltsführung vor (diese Frage wird wohl aber auch derzeit diskutiert).

Wie ist mit Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium, die zur Zeit geleistet werden, zu verfahren?

Hier ist zunächst wichtig, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen selber trägt, also wirtschaftlich durch die Aufwendungen belastet ist. Ungeklärt sind hier Fragestellungen zur gesetzlichen Unterhaltspflicht der Eltern für ihre in der Ausbildung befindlichen Kinder und die damit einhergehende steuerliche Berücksichtigung von durch die Eltern getragenen Aufwendungen. Darlehensverhältnisse zwischen Eltern und Kindern könnten eine steuerlich günstige Lösung sein, erfordern jedoch formale Voraussetzungen.

Wie werden die vorweggenommenen Werbungskosten steuerlich geltend gemacht?

Die Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium werden als Werbungskosten in der „Anlage N“ zur Einkommensteuererklärung eingetragen.

Können Aufwendungen, die in Vorjahren geleistet worden sind, noch geltend gemacht werden?

Hier sind drei Fälle zu unterscheiden.

Fall 1: Der in der Erstausbildung befindliche Steuerpflichtige hat für den fraglichen Veranlagungszeitraum noch keine Einkommensteuererklärung abgegeben, da bisher keine Einkünfte zu erklären waren.

Fall 2: Der in der Erstausbildung befindliche Steuerpflichtige hat für den fraglichen Veranlagungszeitraum bereits eine Einkommensteuererklärung abgegeben (zum Beispiel wegen Einkünften aus Kapitalvermögen) und wurde durch einen Bescheid veranlagt, der mittlerweile bestandskräftig ist.

Fall 3: Wie Fall 2, allerdings ist der Bescheid (noch) nicht bestandskräftig (zum Beispiel, weil gegen ihn Einspruch eingelegt wurde).

Im Fall 1 sollte nun für alle Jahre, in denen vorweggenommene Werbungskosten entstanden sind, eine Steuererklärung eingereicht werden. Nach den Vorschriften der Abgabenordnung ist es möglich, die letzten 7 vergangenen Kalenderjahre („Veranlagungszeiträume“) zu berücksichtigen. Wenn also noch vor dem 31.12.2011 Steuerer-

klärungen für die Vergangenheit eingereicht werden, könnten die Jahre 2004 bis 2010 berücksichtigt werden. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Werbungskosten noch nachgewiesen werden können.

Im Fall 2 kann der bestandskräftige Steuerbescheid nicht mehr zugunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, da eine geänderte Rechtsprechung keine neue steuererhebliche „Tatsache“ darstellt. Fraglich ist jedoch, ob losgelöst vom Einkommensteuerbescheid ein gesonderter Bescheid zur Feststellung von Verlusten aus nicht selbstständiger Arbeit erwirkt werden kann. Der Gesetzgeber wollte jedoch genau dies durch Schaffung des neuen § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG verhindern. Dort ist geregelt, dass eine Verlustfeststellung an den Einkommensteuerbescheid geknüpft ist. Mit anderen Worten: Wenn im Rahmen der Steuererklärung keine vorweggenommenen Werbungskosten erklärt worden waren, kann dies nunmehr auch nicht über eine gesonderte Feststellung nachgeholt werden. Allerdings ist diese Neuregelung umstritten. Es ist jedoch nicht davon auszugehen, dass die Finanzämter hier nachgeben werden.

Im Fall 3 sollten für alle nicht bestandskräftigen Jahre die vorweggenommenen Werbungskosten erklärt werden.

#### Wie wirkt sich die Erklärung von vorweggenommenen Werbungskosten steuerlich aus?

Die steuerliche Wirkung von vorweggenommenen Werbungskosten hängt von der Höhe und Zusammensetzung des zu versteuernden Einkommens ab und zwar in dem Veranlagungszeitraum, in dem die vorweggenommenen Werbungskosten entstanden sind bzw. in dem nächst folgenden Veranlagungszeitraum. Je höher das zu versteuernde Einkommen ist, desto größer ist die steuerliche Wirkung.

#### Welche Rolle spielt der zulässige Sonderausgabenabzug in Höhe von EUR 4.000,00?

Sonderausgaben wirken sich immer nur in dem Jahr steuerlich aus, in dem sie angefallen sind. Es gibt im Unterschied zu Werbungskosten keine Vortragsmöglichkeit. Somit läuft der Sonderausgabenabzug ins Leere, wenn keine zu versteuernden Einkünfte vorliegen.

Wie wird das Finanzamt auf die Erklärung von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium reagieren?

Hier ist eine Prognose schwer möglich. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung ein Schreiben veröffentlicht, wie in solchen Fällen bundeseinheitlich zu verfahren ist. Je enger der Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem späteren Beruf ist, desto größer sind die Chancen einer zeitnahen Berücksichtigung. Leitbild sollte der „Pilotenfall“ sein. Wichtig ist jedenfalls zunächst, die entsprechenden Veranlagungszeiträume verfahrenstechnisch zu eröffnen bzw. weiter offen zu halten, um mit Blick auf die beiden ergangenen Urteile im eigenen Fall später erfolgreich klagen zu können.

Die Frage, wie nun und in Zukunft am besten zu verfahren ist, und ob sich für die Vergangenheit eine Aufarbeitung der Sachlage lohnt, kann nur in Ansehung des jeweiligen Einzelfalls beantwortet werden.

Bei hohen Studiengebühren, Auslandssemestern oder Fällen doppelter Haushaltsführung empfehlen wir jedenfalls eine nähere Betrachtung. Gerne stehen wir Ihnen hierfür und auch für weitere Erläuterungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

**Dr. Dornbach & Partner GmbH**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

gez. Dr. Manfred Schleiter

|

gez. ppa. Wolfram Vohl