Ausschluss des Werbungskostenabzugs für Berufsausbildungskosten verfassungswidrig?

Veranlassungszusammenhang zur späteren beruflichen Tätigkeit

Nach der Entscheidung des BFH vom 28.7.2011[1] waren die Kosten der Erstausbildung als (vorweggenommene) Werbungskosten abzugsfähig, soweit diese Aufwendungen nach dem Veranlassungsprinzip einer späteren beruflichen Tätigkeit zuzuordnen sind.

Gesetzesänderung durch das BeitrRLUmsG

Diese günstigere Rechtsprechung wurde durch das BeitrRLUmsG rückwirkend beseitigt. Es wurde „klargestellt", dass Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für sein Erststudium entgegen der Rechtsprechung des BFH keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sind. Lediglich ein Sonderausgabenabzug sei möglich. Die Höchstgrenze des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG wurde allerdings von 4.000 € auf 6.000 € erhöht.

Diese Neuregelung wurde aus zwei Gründen als verfassungsrechtlich bedenklich angesehen, weil sie einerseits einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot darstellen und andererseits gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen könnte. Der VIII. Senat des BFH hat diese Bedenken nicht geteilt[2].

Verfassungsrechtliche Bedenken

Nach Ansicht des VI. Senat sind die Aufwendungen für die Berufsausbildung notwendige Voraussetzung für eine nachfolgende Berufstätigkeit. Demgemäß sind die Kosten als (vorweggenommene) Werbungskosten zu berücksichtigen. Deshalb ist das Abzugsverbot ein Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten verfassungsrechtlichen Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.

Verfahren ist vor dem BVerfG anhängig

Weil zudem der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in vielen Fällen ins Leere läuft, hat der VI. Senat die Frage der Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt[3]. Die Aktenzeichen lauten: 2 BvL 23/14 und 2 BvL 24/14.

Praxishinweise
1. Es ist abzuwarten, wie das BVerfG entscheiden wird und die Erstausbildungskosten sind weiterhin geltend zu machen. Die Fälle sind weiterhin offen zu halten. Ein Ruhen der Verfahren ist zwingend (§ 363 Abs. 2 Satz

1 BFH, Urteile v. 28.7.2011 VI R 38/10, BStBl 2012 II S. 561; VI R 7/10, BStBl 2012 II S. 557; VI R 5/10, BStBl 2012 II S. 553; vgl. auch B. Neufang/M. Neufang, StB 2011 S. 350.
2 BFH, Urteil v. 5.11.2013 VIII R 22/12, BStBl 2014 II S. 165; vgl. auch BerP S. 79.
3 BFH, Vorlagebeschlüsse vom 17.7.2014 VI R 2/12 und VI R 8/12, BFH/NV 2014 S. 1954 und S. 1970.

2 AO).

Zweitausbildung

2. Die Kosten für ein Zweit- bzw. Aufbaustudium (z. B. auch ein Master-Studium) sind weiterhin, ungeachtet von dieser Entscheidung, als (vorweggenommene) Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig[4]. Dies soll durch das Zollkodexanpassungsgesetz explizit klargestellt werden (§ 9 Abs. 6 Satz 1 EStG-E).

3. Für die Beurteilung einer Zweitausbildung ist der Begriff der Berufsausbildung nach Auffassung des BFH[5] sehr weit auszulegen. Dies setzt nicht ein duales Ausbildungssystem oder innerbetriebliche Berufsbildungsmaßnahmen voraus, sondern jede Ausbildung, die den Steuerpflichtigen befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen, ist eine Berufsausbildung. Dies kann auch eine firmeninterne Ausbildung zum Flugbegleiter oder Rettungssanitäter sein. Diese Auslegung gilt auch für die Beurteilung einer Erst- bzw. Zweitausbildung. Die Rechtsprechung ist zumindest bis 2014 noch anzuwenden.

Erstausbildung wird gesetzlich definiert

4. Ab 2015 soll durch das Zollkodexanpassungsgesetz der Begriff der Berufsausbildung gesetzlich definiert werden[6]. Damit sollen nach der Gesetzesbegründung Gestaltungen ausgeschlossen werden, dass ein Steuerpflichtiger eine Ausbildung als Taxifahrer oder Skilehrer absolviert, um vor Beginn des Studiums noch eine Erstausbildung zu haben. Aufgrund des unklaren Gesetzeswortlauts[7], bei dem zweimal auf das Wort „Berufsausbildung“ Rückgriff genommen wird und der fraglichen Vereinbarkeit mit dem objektiven Nettoprinzip ist diese Neuregelung u. E. nicht unumstritten und könnte zum Gegenstand weiterer Verfahren werden.

Aufgrund der vielen Unklarheiten, die es derzeit bei der steuerlichen Berücksichtigung von Berufsausbildungskosten gibt, wäre eine klare gesetzliche Regelung wünschenswert. Hierzu wäre es sicherlich angebracht, auf die Unterscheidung zwischen Erst- und Zweitausbildung zu verzichten, weil nach dem objektiven Nettoprinzip sowohl die Kosten für eine Erstausbildung, als auch die Kosten für eine Zweitausbildung abzugsfähig sein müssten.

Klare gesetzliche Regelung wäre wünschenswert

Praxishinweis

Die Problematik der Erstausbildung reduziert sich, wenn das Kind eigene Einkünfte hat. Dies kann z. B. durch einen Zuwendungsnießbrauch erreicht

---

4 BFH, Urteile v. 14.2.1992 VI R 26/90, BStBl 1992 II S. 556; v. 26.6.2003 VI R 8/01, BFH/NV 2003 S. 1418; v. 22.7.2003 VI R 50/02, BStBl 2004 II S. 889; v. 22.7.2003 VI R 46/02, juris; vgl. auch BerP 2013 S. 424.
5 BFH, Urteil v. 28.2.2013 VI R 6/12, BFH/NV 2013 S. 1166.
6 Siehe BerP 2014 S. 775, Tz. 4.
7 Hechtner, NWB 2014 S. 2837.

werden[8].Dies vor dem Hintergrund, dass die eigenen Einkünfte/Bezüge keine Auswirkung auf das Kindergeld haben.

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de

8 Vgl. hierzu BerP 2013 S. 709 ff.