

## **Einkommensteuerliche Behandlung von Berufsausbildungskosten (Änderung der Verwaltungsauffassung)**

### **1. Rechtliche Grundlagen und Einordnung**

Gemäß § 12 Nr. 5 EStG zählen die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für die erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben, wenn die Bildungsmaßnahme nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Die Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung können bis zu einer Höhe von EUR 4.000,00 als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG vom Steuerpflichtigen abgezogen werden. Der Sonderausgabenabzug entfaltet jedoch nur dann einkommensteuerliche Wirkung, wenn der Steuerpflichtige im betreffenden Jahr entsprechend hohe Einkünfte erzielt.

Ursprünglich ging das Steuerrecht davon aus, dass mit der Berufsausbildung die Grundlagen für die anschließende Erwerbstätigkeit geschaffen werden. Die Aufwendungen wurden deshalb ebenso wie Kosten für die allgemeine Schulbildung als Kosten der privaten Lebensführung im Sinne von § 12 Nr. 1 EStG angesehen, welche bei den einzelnen Einkunftsarten nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Da die Rechtsprechung jedoch in zahlreichen Entscheidungen zu einem unbegrenzten Werbungskostenabzug für die Berufsausbildungskosten tendierte, wurde im Jahr 2004 durch die Einführung von § 12 Nr. 5 EStG gesetzlich geregelt, dass diese Aufwendungen nicht abzugsfähig sind.

### **2. Bisherige Verwaltungsauffassung**

Im BMF-Schreiben vom 04.11.2005 (IV C 8 - S 2227 - 5/05, BStBl. I 2005, S. 955) hat die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass die Aufwendungen für ein Erststudium unabhängig davon, ob diesem eine abgeschlossene Berufsausbildung vorausgegangen ist oder nicht, nicht abzugsfähige Ausgaben im Sinne von § 12 Nr. 5 EStG darstellen.

### **3. BMF-Schreiben vom 22.09.2010**

Durch BMF-Schreiben vom 22.09.2010 (IV C 4 - S 2227/07/10002:002, BStBl. I 2010, S. 721) wurde das o. g. BMF-Schreiben vom 4.11.2005 ersetzt. Die Finanzverwaltung hat sich damit der aktuellen BFH-Rechtsprechung angepasst. Danach können auch Aufwendungen für ein Erststudium Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein. Voraussetzung ist, dass dem Studium eine abgeschlossene erstmalige Berufsausbildung vorausgegangen ist. Die Regelungen von § 12 Nr. 5 EStG finden demnach nur noch für die erste Berufsausbildung Anwendung, unabhängig davon, ob es sich um eine berufliche Ausbildung oder um ein Erststudium handelt.

Ist einer Berufsausbildung oder einem Studium eine abgeschlossene erstmalige Berufsausbildung oder ein abgeschlossenes Erststudium vorausgegangen (weitere Berufsausbildung oder weiteres Studium), handelt es sich bei den durch die weitere Berufsausbildung oder das weitere Studium veranlassten Aufwendungen um Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit späteren im Inland steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit besteht (vgl. BMF v. 22.09.2010, Tz. 2). Diese Grundsätze sind in allen noch offenen Fällen ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden.

#### **4. Auswirkungen für die Praxis und mögliche Entwicklungen**

Steuerpflichtige, die nach abgeschlossener Berufsausbildung ein Studium aufgenommen haben, können für die Veranlagungszeiträume ab 2004, soweit eine erstmalige Veranlagung noch möglich oder eine bereits erfolgte Veranlagung noch änderbar ist, die durch das Studium veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Rahmen ihrer Veranlagung geltend machen. Zu den abzugsfähigen Aufwendungen zählen beispielsweise Studiengebühren, Arbeits- und Büromittel, Fachliteratur, Kosten für Prüfungen, das Honorar für Einzelunterricht, Telefon- und Internetkosten und Fahrtkosten. Ein sich ergebender Verlust kann nach den Regelungen des § 10d EStG ggf. zurück- oder vorgetragen werden.

Darüber hinaus setzen sich drei anhängige Revisionsverfahren gegen Finanzgerichtsentscheidungen u. a. mit der Frage auseinander, ob die Regelung des § 12 Nr. 5 EStG bei erstmaliger Berufsausbildung oder Erststudium ohne vorhergehende Berufsausbildung verfassungsmäßig ist. Es bleibt somit abzuwarten, ob zukünftig ein noch weitergehender Abzug von Ausbildungskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten möglich sein wird.

Kiel, 31. Januar 2011

Susanne Zirzow  
Steuerberaterin