

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Anpassung an die Neuregelung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten bei den Sonderausgaben (SteuervereinfachungsG 2011)
- Klarstellende Lockerung des Abzugsverbots für Berufsausbildungskosten bei Erststudium als Zweitausbildung (BeitrRLUmsG)
- Fundstellen: SteuervereinfachungsG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)
BeitrRLUmsG (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

7. Abzugsfähige Ausgaben

§ 12

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. 2011, 1171)

Soweit in *den* §§ 9c, § 10 Absatz 1 Nummer 1, 2 bis 5, 7 und 9, *den* §§ 10a, 10b und den §§ 33 bis 33b 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. ²Dazu 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;
2. freiwillige Zuwendungen, Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder deren Ehegatten, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen;
3. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, und die Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot der Nummer 1 oder des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 5, 7 oder Absatz 7 gilt; das gilt auch für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen;
4. in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt,

- und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen;
5. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung **oder** für ein Erststudium, **das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.**

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EstG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

...

(30a) § 12 Nummer 5 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) ist für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden.

...

Autor: Hans-Ulrich **Fissenewert**, Richter am FG, Stuttgart
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Bergkemper, Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein, DB 2011, 1947; Fischer, Neuregelung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein Erststudium durch das BeitrRLUMsG, jurisPR-SteuerR 2/2012, 1; Ismer, Wieder eine Revolution bei den Bildungsaufwendungen?, FR 2011, 846; Kanzler, Apices juris. Systemverständnis und der Wille des Gesetzgebers beim Abzug von Erstausbildungskosten, FR 2011, 862; Neufang/Neufang, Kosten der Aus- und Fortbildung im Lichte der neuen Rechtsprechung des BFH, StB 2011, 350; Paus, Erstmalige Berufsausbildung und Erststudium, EStB 2011, 373; Paus, Nichtanwendungsgesetz zu Ausbildungs- und Studienkosten, StBW 2011, 1034; Reiß, Steuergesetzgebung aus München, FR 2011, 863; Schneider, Anmerkung in HFR 2011, 1108; Schneider, Werbungskostenabzug auch für Erstausbildung und Erststudium durch § 12 Nr. 5 EstG nicht ausgeschlossen, NWB 2011, 2840; Schulenburg, Das Machtwort des Gesetzgebers: Abzugsverbot für Erststudienaufwendungen durch das BeitrRLUMsG, FR 2012, 156.

Kompaktübersicht

J 11-1 **Gegenstand der Änderungen:**

► **Einleitungssatz:** Mit der Streichung des Verweises auf § 9c und der Neuaufnahme eines Verweises auf § 10 Abs. 1 Nr. 5 wird der Einleitungssatz an die geänderte Rechtslage zum stl. Abzug von Kinderbetreuungs-

kosten angepasst. Sie sind ab 2012 nicht mehr – wie zuvor –, wenn erwerbsbedingt, „wie“ BA oder „wie“ WK und sonst nur unter engen Voraussetzungen als SA abziehbar. Stattdessen besteht nunmehr allein eine generelle SA-Abzugsmöglichkeit (s. § 10 Anm. J 11-4).

► **Nr. 5:** Die Änderung ermöglicht klarstellend den Abzug von Aufwendungen für ein Erststudium in solchen Fällen, in denen das Studium nicht zugleich auch die erste Berufsausbildung vermittelt. Diese Fälle des „Erststudiums als Zweitausbildung“ werden in Übernahme der dazu bereits zur früheren Rechtslage ergangenen BFH-Rspr. (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816; s. auch § 12 Anm. 175) vom Abzugsverbot des Einleitungssatzes ausgenommen.

Rechtsentwicklung:

J 11-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2008** s. § 12 Anm. 2.

► **SteuervereinfachungsG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Redaktionelle Folgeänderung des Einleitungssatzes im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 9c und der modifizierten Übernahme in § 10 Abs. 1 Nr. 5 (Abzug von Kinderbetreuungskosten).

► **BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): In Nr. 5 wurde das Abzugsverbot für bestimmte Erstausbildungskosten (Erststudium als Zweitausbildung) gelockert.

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 11-3

► **Einleitungssatz:** Die Neuregelung ist im Hinblick auf Art. 18 Abs. 1 SteuervereinfachungsG 2011 ab dem 1.1.2012 anzuwenden.

► **Nr. 5:** Die geänderte Vorschrift gilt nach § 52 Abs. 30a für VZ ab 2004 und damit rückwirkend für alle die VZ seit 2004 betreffenden noch offenen Fälle.

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 11-4

► Grund der Änderungen:

▷ *Der Einleitungssatz* ist aus redaktionellen Gründen an die geänderten rechtlichen Grundlagen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten angepasst und daneben sprachlich leicht geglättet worden.

▷ *Die Neufassung der Nr. 5* dient klarstellend der Übernahme der BFH-Rspr. zur Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein Erststudium als Zweitausbildung (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816).

► Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Änderungen:

▷ *Einleitungssatz:* Die Neufassung eröffnet iVm. § 10 Abs. 1 Nr. 5 den Abzug von Kinderbetreuungskosten als SA. Sie ersetzt insoweit den bisherigen Verweis auf § 9c Abs. 2, der bislang einen SA-Abzug nur einge-

schränkt ermöglicht hatte, wenn der Stpfl. sich in Ausbildung befand oder körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank war. Die damit verbundene Ausweitung der Abzugsmöglichkeiten ist verfassungsrechtl. unbedenklich. Zugleich wird der bisherige Verweis auf § 9c Abs. 1 gestrichen, wo bislang ein Abzug bei der Einkünfteermittlung „wie BA“ oder „wie WK“ eröffnet war, wenn die Kosten wegen einer Erwerbstätigkeit des Stpfl. anfielen. Für derartige erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten steht nunmehr nur noch der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 offen, so dass insbes. die bisherige Möglichkeit des Verlustrücktrags und -vortrags künftig fortfällt. Letzteres ist uE verfassungsgemäß, weil Kinderbetreuungskosten auch bei Berufsausübung der Eltern stets privat mitveranlasst sind (BFH v. 12.4.2007 – VI R 42/03, BFH/NV 2007, 1312; v. 23.4.2009 – VI R 60/06, BStBl. II 2010, 267; s. § 10 Anm. J 11-4).

- ▷ *Die Änderung der Nr. 5* eröffnet als solche lediglich eine zusätzliche Abzugsmöglichkeit für die Kosten eines Erststudiums als Zweitausbildung, wie sie der BFH zudem bereits der bisherigen Gesetzesfassung durch Auslegung entnommen hatte (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816; s. § 12 Anm. 175). Da die Neuregelung somit ausschließlich begünstigenden Charakter hat, ist auch ihre rückwirkende Inkraftsetzung (§ 52 Abs. 30a) verfassungsrechtl. unbedenklich. Zur Verfassungsmäßigkeit des (auf den VZ 2004 gleichfalls rückwirkenden) Abzugsverbots für Erstausbildungskosten im Übrigen s. § 12 Anm. 164f. sowie § 4 Anm. J 11-5 und § 9 Anm. J 11-5).

Die Änderungen im Detail

■ Einleitungssatz (Vereinfachung der steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten)

- J 11-5 **Redaktionelle Folgeänderung:** Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 9c und der modifizierten Übernahme in § 10 Abs. 1 Nr. 5. Die stl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten wird vereinfacht; sie sind nach der Neuregelung nur einheitlich als SA und nicht mehr auch wie WK oder wie BA abziehbar. Zugleich werden die Anspruchsvoraussetzungen verringert; darauf, ob die Aufwendungen erwerbs- oder ausbildungsbedingt oder aufgrund von Krankheit oder Behinderung der Eltern anfallen, kommt es nicht mehr an. Die Betreuungskosten können nunmehr – wenn auch betragsmäßig eingeschränkt – idR bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres berücksichtigt werden (BTDrucks 17/5125, 37).

■ Nr. 5 (Lockerung des Abzugsverbots für Berufsausbildungskosten bei Erststudium als Zweitausbildung)

Kein Abzugsverbot bei Erststudium als Zweitausbildung: Nach der Neufassung sind Aufwendungen für ein Erststudium, das sich zugleich als zweite Berufsausbildung darstellt (also nicht gleichzeitig eine Erstausbildung vermittelt), vom Abzugsverbot des Einleitungssatzes nicht betroffen. Sie können also bei den Einkünften als WK oder BA abgezogen werden, wenn sie – was regelmäßig der Fall sein wird – in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit gegenwärtigen Einnahmen oder – als vorweggenommene BA oder WK – mit künftigen Einnahmen aus einer angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. J 11-6

► **Übernahme der BFH-Rechtsprechung:** Zu diesem Ergebnis war bereits die zur alten Gesetzeslage ergangene BFH-Rspr. gelangt, indem sie den bisherigen Gesetzeswortlaut („Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium“) einschränkend ausgelegt hatte (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816; v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799). Diese Rspr. wird nunmehr – nach der FinVerw. (BMF v. 22.9.2010, BStBl. I 2010, 721 – Tz. 13; anders noch BMF v. 4.11.2005, BStBl. I 2005, 955 – Tz. 13) – auch vom Gesetzgeber übernommen.

► **Klarstellender Charakter:** Der Gesetzesbegründung zufolge (Bericht des FinAussch. BTDrucks. 17/7524, 11) soll die Änderung nur klarstellenden Charakter haben. Das ist sicher zutreffend, weil die verbindliche Auslegung von Gesetzen der Judikative obliegt. Anzumerken ist jedoch, dass die genannte BFH-Rspr. – anders als die Begründung des FinAussch. glauben machen will – keineswegs der in den Gesetzesmaterialien zu Nr. 5 aF klar zum Ausdruck kommenden Regelungsabsicht des Gesetzgebers entsprechen hat (vgl. dazu BTDrucks. 15/3339, 10, und § 12 Anm. 175). Zur Anpassung an die BFH-Rspr. ist der Gesetzeswortlaut daher gleich zweifach verändert worden. Zum einen wurde zur Einschränkung des Tatbestandsmerkmals „Erststudium“ der Halbsatz „das zugleich eine Erstausbildung vermittelt“ eingefügt; zum anderen wurde das bisherige Bindewort „und“ zwischen „Erstausbildung“ und „Erststudium“ durch das Wort „oder“ ersetzt.

► **Ein „Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt“** (und daher auch künftig vom Abzugsverbot der Nr. 5 erfasst wird), ist ein (Hochschul-)Studium, dem noch keine andere abgeschlossene Berufsausbildung vorausgegangen ist (s. § 12 Anm. 175).

Fortbestand des Abzugsverbots für Erstausbildungskosten: Die Neuregelung steht zudem im Regelungszusammenhang mit der gleichfalls J 11-7

durch das BeitrRLUMsG erfolgten Neuschaffung des § 4 Abs. 9 und des § 9 Abs. 6. Dort ist nun – insoweit gleichlautend mit Nr. 5 – geregelt, dass Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine BA und – außer bei Ausbildung oder Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses – keine WK sind.

► **Nach Auffassung des BFH** lässt sich ein Verbot, die Kosten der Erstausbildung oder des Erststudiums als WK abzuziehen, aus Nr. 5 nicht entnehmen (BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/07, BFH/NV 2011, 1776; v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779; v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782). Da nämlich Nr. 5 den vorrangigen SA-Abzug anordne, der vorrangige SA-Abzug aber seinerseits unter dem Vorbehalt stehe, dass die Aufwendungen nicht als WK oder BA und damit als Erwerbsaufwand zu beurteilen seien, bleibe im Ergebnis auch durch Nr. 5 der vorrangige WKAbzug grds. unberührt.

Diese (neuere) Rspr. des VI. Senats des BFH hat im Schrifttum Zustimmung (Bergkemper, DB 2011, 1947; Kanzler, FR 2011, 862; Neufang/Neufang, StB 2011, 350, Schneider, NWB 2011, 2840), aber auch deutliche Kritik erfahren (Ismer, FR 2011, 846; Reiß, FR 2011, 863; s. auch § 12 Anm. 163). Kurz zuvor hatte der III. Senat des BFH noch die gegenteilige Ansicht vertreten und entschieden, dass sich eine Berufsausbildung als Folge der Nr. 5 keiner Einkunftsart zuordnen lasse (BFH v. 9.6.2011 – III R 28/09, BFH/NV 2011, 1597; später offen gelassen in BFH v. 22.9.2011 – III R 38/08, BFH/NV 2012, 111).

► **Nichtanwendungsgesetz:** Mit den neu geschaffenen § 4 Abs. 9 und § 9 Abs. 6 hat der Gesetzgeber auf diese BFH-Rspr. reagiert und angeordnet, dass es sich bei den Erstausbildungsaufwendungen nicht um WK oder BA handelt. Damit gilt hier der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 (s. im Einzelnen § 4 Anm. J 11-4 und § 9 Anm. J 11-6).

Dieses Nichtanwendungsgesetz beruht auf der Beschlussempfehlung des FinAussch. des BT (BTDrucks. 17/7469), der am 24.10.2011 ein nichtöffentliches Fachgespräch ua. mit den Sachverständigen Brandt und Fischer vorangegangen war (s. BTDrucks 17/7524, 11). Den Redebeiträgen in der abschließenden Beratung zufolge hat sich der Gesetzgeber dabei von der Vorstellung leiten lassen, dass ein WKAbzug wegen der vorzunehmenden Verlustvorträge zu einem erheblichen administrativen Aufwand und zu Steuerausfällen von über 1 Mrd. € führen würde (vgl. BTag-Prot. 17/136, 16287 C, 16292 A, 16292 D; Schulenburg, FR 2012, 156 [157]).

Die Nichtanwendung der BFH-Rspr. zum Abzug von Erstausbildungskosten ergibt sich daher aus § 4 Abs. 9 und aus § 9 Abs. 6 und nicht aus der Neufassung der Nr. 5. Letztere dient nur der Umsetzung der Rspr. zum Abzug von Aufwendungen für eine Zweitausbildung in Form eines ersten Studiums, hat ausschließlich begünstigenden Charakter und ist damit verfassungsrechtl. unbedenklich (s. Anm. J 11-4).