

BFH: Kosten für Erststudium und Erstausbildung steuerlich absetzbar

Kosten eines Studiums und einer Ausbildung können auch dann als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige diese Ausbildung unmittelbar im Anschluss an seine Schulausbildung aufgenommen hat. Die Ausbildungskosten müssen hinreichend konkret und durch die spätere Berufstätigkeit veranlasst sein. Der Werbungskostenabzug ist weiterhin vorrangig vor dem Sonderausgabenabzug.

Sachverhalt

In zwei Urteilen war es streitig, ob die Kosten für die berufliche Erstausbildung (Ausbildung zum Piloten, VI R 38/10) und für das Erststudium (Medizinstudium, VI R 7/10) unmittelbar nach Schulabschluss zu den vorweggenommenen Werbungskosten führen und in voller Höhe abziehbar sein können. Die Finanzämter lehnten die beantragten Verlustfeststellungen ab. Die Aufwendungen seien nicht abziehbar, wenn sie nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Dieser Auffassung folgten auch die Finanzgerichte.

Entscheidung

Die eingelegten Revisionen der Kläger waren erfolgreich und führen zur Aufhebung der FG-Urteile. Die Finanzgerichte haben die Aufwendungen der Kläger für deren Ausbildung bzw. Studium zu Unrecht vom Abzug als (vorweggenommene) Werbungskosten ausgeschlossen.

Werbungskosten liegen vor, wenn sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind (§ 9 EStG, Veranlassungsprinzip). Es muss ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf bestehen und die Aufwendungen müssen subjektiv zur Förderung des Berufs geleistet werden (BVerfG-Urteil vom 09.12.2008, BFH-Beschluss vom 21.09.2009). Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Steuerpflichtige gegenwärtig noch keine Einnahmen erzielt. Dann sind die Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar, wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (BFH-Urteile vom 18.04.1996 und 19.04.1996).

Der Werbungskostenabzug ist gegenüber dem Abzug von Aufwendungen als Sonderausgaben vorrangig (§ 10 Abs. 1 S. 1 EStG). Dieser Vorrang gilt unverändert auch nach der Einführung des § 12 Nr. 5 EStG im Jahr 2004 (Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21.07.2004, BGBl I 2004, S. 1753). Nach § 12 Nr. 5 EStG (nicht abzugsfähige Ausgaben) sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium insoweit nicht abziehbar, als in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG nicht etwas anderes bestimmt ist. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG bestimmt jedoch, dass Aufwendungen nur dann als Sonderausgaben abziehbar sind, wenn nicht der vorrangige Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug zur Anwendung kommt. Deshalb sind Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abziehbar, sofern ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und der späteren auf Einkünfteerzielung gerichteten Berufstätigkeit besteht.

Der erkennende Senat hält nicht mehr an der in seinem Urteil vom 18.06.2009 vertretenen - dort allerdings nicht entscheidungserheblichen - Auffassung fest, wonach § 12 Nr. 5 EStG in typisierender Weise bestimme, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung noch nicht mit einer konkreten beruflichen Tätigkeit und hieraus fließenden Einnahmen im Zusammenhang stehen. Denn diese Auffassung findet keine hinreichende Grundlage im Wortlaut der Norm.

Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze sind die vom Kläger (VI R 38/10) geleisteten Aufwendungen für seine Ausbildung zum Berufspiloten dem Grunde nach vorweggenommene Werbungskosten. Es besteht ein hinreichend konkreter

Veranlassungszusammenhang zwischen diesen Aufwendungen zur Ausbildung als Pilot und der nachfolgenden Berufstätigkeit des Klägers als Pilot und den daraus erzielten Einkünften.

Auch können die Aufwendungen für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Studium (VI R 7/10) als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen sein. Ein beruflicher Veranlassungszusammenhang ist regelmäßig gegeben, wenn das Studium Berufswissen vermittelt und damit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist (s. dazu u.a. BFH-Urteil vom 18.06.2009).

Beide Finanzgerichte haben - aus ihrer Sicht zu Recht - zu den einzelnen von den Klägern geltend gemachten Aufwendungen noch keine Feststellungen getroffen. Die angefochtenen Urteile waren daher aufzuheben und die Sache jeweils an die Finanzgerichte zurückzuverweisen.

Ergänzung

BFH-Urteil vom 28.07.2011

Der BFH hat in einem weiteren Urteil vom 28.07.2011 entschieden, dass Aufwendungen einer erstmaligen Berufsausbildung als (vorweggenommene) Werbungskosten anzuerkennen sind, wenn sie in einem hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zur nachfolgenden auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Berufstätigkeit stehen. Allein die Möglichkeit, dass diese Berufstätigkeit später auch im Ausland ausgeübt werden könnte, begründet noch keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang (§ 3c Abs. 1 1. HS EStG) zwischen den Berufsausbildungskosten und später tatsächlich erzielten steuerfreien Auslandseinkünften.

Betroffene Norm

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG, § 10 Abs. 1 S. 1 EStG, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG, § 12 Nr. 5 EStG
Streitjahre 2004 und 2005 (VI R 7/10), Streitjahr 2004 (VI R 38/10)

Anmerkungen

Das FG Münster hat die Kosten für ein Erststudium nicht als Werbungskosten anerkannt, sondern nur als Sonderausgaben berücksichtigt, da das Studium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattgefunden hat. Der BFH hat das Urteil aufgehoben und an das FG zurückverwiesen. Lt. BFH besteht auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen dem Studium der Klägerin und ihrer nachfolgenden Berufstätigkeit als Diplomkauffrau. Das FG hat noch festzustellen, ob und welche Aufwendungen der Klägerin im Einzelnen tatsächlich entstanden und durch die angestrebte Berufstätigkeit veranlasst waren und welche Einnahmen die Klägerin in dem Veranlagungszeitraum erzielt hatte.

BFH, Urteil vom 15.09.2011, [VI R 15/11](#), nicht amtlich veröffentlicht, siehe [Deloitte Tax-News](#).

Vorinstanzen

[Finanzgericht Baden-Württemberg](#), Entscheidung vom 19.01.2010, 11 K 4253/08, EFG 2010, S. 788 (zu BFH-Urteil VI R 5/10)

[Finanzgericht des Saarlandes](#), Urteil vom 04.05.2010, 1 K 2357/05, EFG 2010, S. 1686 (zu BFH-Urteil VI R 38/10)

[Finanzgericht Hamburg](#), Urteil vom 25.11.2009, 5 K 193/08, EFG 2010, S. 873 (zu BFH-Urteil VI R 7/10)

Fundstellen

BFH, Urteil vom 28.07.2011, [VI R 5/10](#)

BFH, Urteil vom 28.07.2011, [VI R 38/10](#)

BFH, Urteil vom 28.07.2011, [VI R 7/10](#)

Weitere Fundstellen

BVerfG, Urteil vom 09.12.2008, [2 BvL 1/07](#), BVerfGE 122, S. 210

BFH, Beschluss vom 21.09.2009, [GrS 1/06](#), BStBl II 2010, S. 672, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 18.04.1996, VI R 89/93, BStBl II 1996, S. 449

BFH, Urteil vom 19.04.1996, VI R 24/95, BStBl II 1996, S. 452

BFH, Urteil vom 18.06.2009, [VI R 14/07](#), BStBl II 2010, S. 816

Weitere Beiträge

[Einkommensteuerliche Behandlung von Berufsausbildungskosten](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.