

## **Abzugsfähigkeit von (Erst-)Berufsausbildungskosten bei der Einkommensteuer**

Werbungskosten bzw. Verlustvortragsmöglichkeit derartiger Aufwendungen?!

### **I. Ertragsteuerrechtliche Rahmenbedingungen**

Die steuerliche Berücksichtigung von Berufsausbildungskosten ist seit jeher ein „Streitthema“ zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. Soweit ersichtlich befindet sich seit dem Jahre 2002 die Frage der Berücksichtigung von derartigen Kosten in einem Wandel. Im nachfolgenden Beitrag geht es nicht um die Frage von begrenzt abzugsfähigen Sonderausgaben nach § 10 EStG, sondern um die Frage der Abzugsfähigkeit solcher Ausgaben als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, die der Höhe nach grundsätzlich unbegrenzt abgezogen werden können.

Diese Unterscheidung ist deshalb von Bedeutung, da sog. vorab entstandene Werbungskosten, also wenn keine Einnahmen vorliegen, zu Verlusten führen können. Dies sind dann aufgrund eines für jedes Jahr zu erlassenden Verlustfeststellungsbescheides in die Folgejahre vorzutragen und können dann in späteren Jahren, wenn eben Einnahmen erzielt werden, dort zur Verrechnung mit steuerpflichtigen Einnahmen zur Verfügung stehen. Demgegenüber sind die Sonderausgaben für die eigene Berufsausbildung nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG nur als Sonderausgaben zu berücksichtigen, die nur im Jahr des Entstehens mit positiven Einkünften verrechnet werden können, jedoch insbesondere ein Verlustvortrag ausscheidet.

Dass die steuerliche Entlastungswirkung dann eine andere – weil höher – ist, liegt auf der Hand.

Bis zu einer Entscheidung des BFH aus dem Jahre 2002 (BFH vom 17.12.2002 (Az. VI-R-137/01)) wurden diese Aufwendungen der privaten Lebensführung zugerechnet und konnten damit steuerrechtlich nicht abgezogen werden. Nunmehr sind nach Auffassung des BFH Berufsausbildungskosten als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sie eben durch den Beruf bzw. durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind.

Wurden noch keine Einnahmen erzielt, so können sog. vorab entstandene Werbungskosten vorliegen. Voraussetzung ist, dass diese Aufwendungen nachweislich und begründet in einem objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen.

Aufgrund der geänderten Rechtsprechung wurde daher ab Veranlagungszeitraum 2004 die Vorschrift des § 12 Nr. 5 EStG vom Gesetzgeber eingefügt, wonach Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium steuerlich nicht abgezogen werden können, wenn diese nicht im Rahmen eines Arbeits-/Dienstverhältnisses stattfinden.

Auch hierzu liegt eine BFH-Entscheidung vor (BFH vom 28.07.2011, Az.: VI-R-7/10), nach der gleichwohl Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung auch unter der Geltung des § 12 Nr. 5 EStG als vorab entstandene Werbungskosten Berücksichtigung finden können.

Wiederum rechtsprechungsbrechend sah sich der Gesetzgeber veranlasst, in § 9 EStG einen neuen Absatz 6 sowie korrespondierend in § 4 EStG einen Absatz 9 einzufügen. Gleichzeitig wurde der Sonderausgabenabzug von bisher EUR 4.000,00 auf EUR 6.000,00 für die Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG erhöht.

In der weiteren Folge wurde § 9 Abs. 6 EStG ab Veranlagungszeitraum 2015 neu gefasst. Hiernach sind Aufwendungen für eine Berufsausbildung nur dann Werbungskosten, wenn zuvor eine Erstausbildung abgeschlossen worden ist. Eine Erstausbildung im Sinne dieser Vorschrift ist nur eine Ausbildung die

mindestens 12 Monate gedauert hat; hinzukommen weitere Voraussetzungen nach Maßgabe dieser Vorschrift.

## II. Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Regelungen

Der BFH hat mit sechs Vorlagebeschlüssen vom 17.07.2014 (Az. VI-R-8/12, VI-R-2/12, VI-R-61/11 (NV), VI-R-38/12 (NV) und VI-R-2/13 (NV) sowie VI-R-72/13 (NV)) dem Bundesverfassungsgericht die Rechtsfrage vorgelegt, ob die gesetzlichen Regelungen zur Berücksichtigung von Berufsausbildungskosten verfassungsgemäß sind. Das BVerfG wird unter den Az. 2 BvL 22 bis 27/14 darüber zu entscheiden haben.

## III. Verfahrenshinweise: Berücksichtigung von Verlusten für eine Berufsausbildung

Sofern bspw. im Rahmen eines Studiums Werbungskosten (z.B. Kosten der Unterkunft am Studienort, Anschaffungen für Hardware und Software, für Fachliteratur, Studiengebühren, etc.) anfallen, könnten diese im Rahmen einer Einkommensteuererklärung für das jeweilige Jahr als Werbungskosten erklärt werden und von den im jeweiligen Kalenderjahr bezogenen Einkünften in Abzug gebracht werden. Wenn keine Einnahmen erzielt worden sind, wären nur Werbungskosten zu erklären, sodass sich entsprechend negative Einkünfte und damit Verluste aus nichtselbstständiger Arbeit ergeben.

In der Folge wären diese Einkünfte dann von der Finanzverwaltung durch Einkommensteuerbescheid festzustellen und ggf. sog. Verlustfeststellungsbescheide zu erlassen.

An dieser Stelle kann nur der Hinweis gegeben werden, dass verfahrensrechtlich nach den Vorschriften der Abgabenordnung darauf zu achten ist, dass sowohl ein Einkommensteuerbescheid erlassen wird und ggf. auch oder nur ein Verlustfeststellungsbescheid.

Es wird davon auszugehen sein, dass die Finanzverwaltung anhand der entsprechenden gegenwärtigen Gesetzeslage nur den Sonderausgabenabzug gewähren wird und eben nicht die Aufwendungen für die Berufsausbildung als Werbungskosten anerkennt; ebenfalls wird es eine entsprechende Verlustfeststellung ablehnen.

### **Gegen diese Feststellungen des Finanzamtes ist dann der EINSPRUCH angezeigt!**

Weist der Einkommensteuerbescheid eine Steuerfestsetzung von größer EUR 0,00 auf, so kann ausschließlich diese Einkommensteuerfestsetzung angefochten werden (§ 10 d Abs. 4 Satz 4 EStG, § 351 Abs. 2 AO). Gleichzeitig sollte das Einspruchsverfahren unter Hinweis auf die BFH-Urteile als auch die anhängigen Vorlagebeschlüsse beim BVerfG ruhen gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

Ist der Einkommensteuerbescheid mit einer Festsetzung von Einkommensteuern in Höhe von EUR 0,00 versehen, kann gem. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG ausschließlich die Ablehnung der Verlustfeststellung angefochten werden. Gleichwohl sollte rein vorsorglich auch gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch eingelegt werden; diesen Einspruch könnte die Finanzverwaltung mangels sog. Beschwer (§ 350 AO) als unzulässig ablehnen, jedoch eröffnet § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG die begehrte betragsmäßige Übernahme in den Verlustfeststellungsbescheid. Auch dieses Einspruchsverfahren ruht unter den gleichen Voraussetzungen wie vorstehend beschrieben nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

Unterlässt es das Finanzamt in diesen Fällen eine Verlustfeststellung zu erlassen bzw. lehnt es dies ab, ist das Finanzamt hierauf hinzuweisen. Bis zum Erlass eines Verlustfeststellungsbescheides sollte zur Vermeidung einer steuerverfahrensrechtlichen Feststellungsverjährung gleichwohl Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid eingelegt werden.

Sofern das Finanzamt dem Antrag auf Erteilung eines Einkommensteuerbescheides und/oder Verlustfeststellungsbescheides innerhalb einer angemessenen Frist nicht nachkommt, sollte das FA unter Fristsetzung aufgefordert werden, einen diesbezüglichen Bescheid (sog. Verwaltungsakt) zu erteilen; nach Ablauf von spätestens 6 Monaten könnte eine sogenannte Untätigkeitsklage beim zuständigen Finanzgericht angebracht werden, die auf Erteilung eines diesbezüglichen Bescheides gerichtet ist.

## IV. Zusammenfassung

Vor dem Hintergrund der offensichtlich bestehenden Zweifel an der gesetzlichen Lage zur steuerlichen Berücksichtigung von Berufsausbildungskosten könnte es sich bei Konstellationen mit erheblichen Aufwendungen für die Berufsausbildung anbieten, entsprechende Einkommensteuererklärung abzugeben und/oder Verlustfeststellungen beim zuständigen Finanzamt zu beantragen. Kommt die Finanzverwaltung dem nicht nach oder entscheidet es anders als deklariert, ist hiergegen verfahrensrechtlich nach den einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften (insbesondere AO und EStG) vorzugehen.

Eine durchaus komplexe Materie und damit verbundenes Prozedere; der Aufwand kann sich jedoch lohnen. Es wird die Empfehlung gegeben, hierzu entsprechenden steuerlichen Rat einzuholen. An dieser Stelle soll nur auf die Möglichkeiten hingewiesen sein.

## Steuerberatungskanzlei Mertens

StB, Dipl. Kfm. / Univ. Jörg Mertens, M.I.Tax

Steuerberatung / Wirtschaftsberatung

Hauptstraße 116, 21745 Hemmoor

Tel.: 04771 / 64 55 - 0

Fax: 04771 / 64 55 - 22



## Hinweis auf Haftungsausschluss:

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft im Einzelfall dienen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität; insbesondere kann diese Publikation nicht den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen. Eine Verwendung liegt damit in der eigenen Verantwortung des Lesers. Jegliche Haftung seitens der Steuerberatungskanzlei Mertens wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen sollte eine entsprechende fachkundige Beratung eingeholt werden.