

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Abzugsverbot von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung
- Fundstelle: BeitrRLUmsG (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

§ 4

Gewinnbegriff im Allgemeinen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. 3862; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

(1) ¹Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. ²Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. ³Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich. ⁴Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. ⁵Satz 3 gilt nicht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft in den Fällen

1. einer Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft nach Artikel 8 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) (ABl. EG Nr. L 294 S. 1), zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 1), und

ESTG § 4

2. einer Sitzverlegung der Europäischen Genossenschaft nach Artikel 7 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) (ABl. EU Nr. L 207 S. 1).

⁶Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 13a übergeht. ⁷Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung nach § 13a keine Entnahme. ⁸Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat; einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich. ⁹Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht; diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. ²Darüber hinaus ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht.

(3) ¹Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. ²Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten). ³Die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Absatz 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Absatz 2a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen. ⁴Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Ent-

nahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. ⁵Die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Sinne des Satzes 4 sind unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

(4a) ¹Schuldzinsen sind nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. ²Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. ³Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 Prozent der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen. ⁴Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. ⁵Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt. ⁶Die Sätze 1 bis 5 sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

1. Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind. ²Satz 1 gilt nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 Euro nicht übersteigen;
2. Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 Prozent der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind. ²Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige schriftlich die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen. ³Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen;

ESTG § 4

3. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden;
4. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen;
5. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist.² Wird der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, ist für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt
 - a) 24 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 24 Euro,
 - b) weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 12 Euro,
 - c) weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 6 Euroabzuziehen; eine Tätigkeit, die nach 16 Uhr begonnen und vor 8 Uhr des nachfolgenden Kalendertags beendet wird, ohne dass eine Übernachtung stattfindet, ist mit der gesamten Abwesenheitsdauer dem Kalendertag der überwiegenden Abwesenheit zuzurechnen.³ Wird der Steuerpflichtige bei seiner individuellen betrieblichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig, gilt Satz 2 entsprechend; dabei ist allein die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung maßgebend.⁴ Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 2 länderspezifische unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Buchstaben a, b und c mit 120, 80 und 40 Prozent der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Steuerpflichtige vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland.⁵ Bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug nach Satz 2 auf die ersten drei Monate.⁶ Die Abzugsbeschränkung nach Satz 1, die Pauschbeträge nach den Sätzen 2 und 4 sowie die Dreimonatsfrist nach Satz 5 gelten auch für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen;

gen bei einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder 3 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abzuziehen und die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Beschäftigungsort, der zur Begründung der doppelten Haushaltsführung geführt hat, auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist;

6. Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist. ²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 Satz 1 bis 6 und Absatz 2 entsprechend anzuwenden. ³Bei der Nutzung eines Kraftfahrzeugs dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 oder Absatz 2 ergebenden Betrag sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 4 bis 6 oder Absatz 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern; ermittelt der Steuerpflichtige die private Nutzung des Kraftfahrzeugs nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 oder Satz 3, treten an die Stelle des mit 0,03 oder 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises ermittelten Betrags für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen;
 - 6a. (weggefallen)
 - 6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. ²Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. ³In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1 250 Euro begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet;
7. andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind;

EStG § 4

8. von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwamungsgelder. ²Das-selbe gilt für Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. ³Die Rückzahlung von Ausgaben im Sinne der Sätze 1 und 2 darf den Gewinn nicht erhöhen. ⁴Das Abzugsverbot für Geldbußen gilt nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind; Satz 3 ist insoweit nicht anzuwenden;
- 8a. Zinsen auf hinterzogene Steuern nach § 235 der Abgabenordnung;
9. Ausgleichszahlungen, die in den Fällen der §§ 14, 17 und 18 des Körperschaftsteuergesetzes an außenstehende Anteilseigner geleistet werden;
10. die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt. ²Gerichte, Staatsanwaltschaften oder Verwaltungsbehörden haben Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht einer Tat im Sinne des Satzes 1 begründen, der Finanzbehörde für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten mitzuteilen. ³Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des Satzes 1 begründen, der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit. ⁴Diese unterrichten die Finanzbehörde von dem Ausgang des Verfahrens und den zugrundeliegenden Tatsachen;
11. Aufwendungen, die mit unmittelbaren oder mittelbaren Zuwendungen von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften zur Verwendung in Betrieben in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, deren Gewinn nach § 5a Absatz 1 ermittelt wird;
12. Zuschläge nach § 162 Absatz 4 der Abgabenordnung.
13. Jahresbeiträge nach § 12 Absatz 2 des Restrukturierungsfondgesetzes.

²Das Abzugsverbot gilt nicht, soweit die in den Nummern 2 bis 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind. ³§ 12 Nummer 1 bleibt unberührt.

(5a) (weggefallen)

(5b) Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben.

(6) Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke (§ 10b Absatz 2) sind keine Betriebsausgaben.

(7) ¹Aufwendungen im Sinne des Absatzes 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6b und 7 sind einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. ²Soweit diese Aufwendungen nicht bereits nach Absatz 5 vom Abzug ausgeschlossen sind, dürfen sie bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Satz 1 besonders aufgezeichnet sind.

(8) Für Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmälern gelten die §§ 11a und 11b entsprechend.

(9) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sind keine Betriebsausgaben.

§ 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)

...

(12) ¹§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. ²§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. ³§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 28. April 2006 (BGBl. I S. 1095) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen. ⁴§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6a in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden. ⁵In den Fällen, in denen die Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2002 noch nicht formell bestandskräftig oder hinsichtlich der Aufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorläufig festgesetzt ist, ist § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) anzuwenden; dies gilt auch für unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Einkommensteuerbescheide für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2002, soweit nicht bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. ⁶§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 11 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2003 endet. ⁷§ 4 Absatz 5b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) gilt erstmals für Gewer-

besteuer, die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31. Dezember 2007 enden.⁸ § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 in der Fassung des Gesetzes vom 20. April 2009 (BGBl. I S. 774) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.⁹ § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.¹⁰ § 4 Absatz 5 Nummer 13 in der Fassung des Gesetzes vom 9. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1900) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. September 2010 beginnen.¹¹ **§ 4 Abs. 9 in der Fassung des Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) ist für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden.**

Autor: Dipl.-Finw. Stefan **Kolbe**, M. Tax, Richter am FG, Cottbus
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Geserich, Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz, SteuK 2011, 513; Hörster, Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, NWB 2011, 4208; Paintner, Das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz und das Dritte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes im Überblick, DStR 2012, 105; Schulenburg, Das Machtwort des Gesetzgebers: Abzugsverbot für Erststudienaufwendungen durch das BeitrRLUmsG, FR 2012, 156; Seifert, Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz: Neues zur Abziehbarkeit von Ausbildungskosten, StuB 2011, 837; Warnke, BeitrRLUmsG: Heimliches „Jahressteuergesetz 2012“ verabschiedet, EStB 2011, 443.

Kompaktübersicht

J 11-1 **Gegenstand der Änderungen:** Der neu eingefügte § 4 Abs. 9 stellt eine sofortige Reaktion des Gesetzgebers auf die jüngste Rspr. des BFH zum Anwendungsbereich des § 12 Nr. 5 dar (BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, 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). Mit der Neuregelung wird nunmehr – rückwirkend ab VZ 2004 – ein Abzugsverbot für die Aufwendungen einer erstmaligen Berufsausbildung in § 4 geregelt. Sie wird flankiert durch die Einfügung eines korrespondierenden Abzugsverbots in § 9 Abs. 6, eine Ergänzung des § 12 Nr. 5 und durch eine Erhöhung des nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 als SA abziehbaren Höchstbetrags von 4 000 € auf 6 000 €.

J 11-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2009** s. § 4 Anm. 2.

► **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1 wird Satz 4 eingefügt. Die Vorschrift soll als Regelbeispiel einen Hauptanwendungsfall der Entstrickung iSd. Abs. 1 Satz 3 wiedergeben. Fer-

ner wird durch § 52 Abs. 8b Satz 2 die rückwirkende Anwendung dieses Regelbeispiels auch für VZ vor 2006 angeordnet (§ 52 Abs. 8b Satz 2 und 3).

Das Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer wird durch die rückwirkende Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 eingeschränkt. Nunmehr sind Aufwendungen bis zur Höhe von 1 250 € als BA abziehbar, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

► **Restrukturierungsgesetz v. 9.12.2010** (BGBl. I 2010, 1900): Die Abzugsverbote des Abs. 5 Satz 1 werden durch die Regelung der Nr. 13 für Jahresbeiträge zum Restrukturierungsfonds nach § 12 Abs. 2 RestruktFG ergänzt.

► **BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011** (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Die seit VZ 2004 geltenden Regelungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 werden formell durch das BestG-HBeglG 2004 bestätigt.

► **BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Die Neuregelung des Abs. 9 wird in die Vorschrift eingefügt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Neuregelung gilt für alle VZ ab 2004 (§ 52 Abs. 12 Satz 11) und ist damit für alle noch offenen Fälle der VZ ab 2004 anwendbar. J 11-3

Grund der Änderungen: Die Einfügung des Abs. 9 beruht auf der jüngeren Rspr., mit der der BFH entschieden hat, dass die Vorschrift des § 12 Nr. 5 den BA-/WK-Abzug unberührt lasse, wenn die betreffenden Aufwendungen in einem hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang mit einer der späteren Einkünfteerzielung dienenden Tätigkeit stehen (BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, 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). Deshalb hat der Gesetzgeber noch im Zuge des bereits laufenden Gesetzgebungsverfahrens des BeitrRLUmsG – im Anschluss an ein nicht öffentliches Fachgespräch – die Neuregelung des Abs. 9 in den Gesetzentwurf eingefügt. Die Vorschrift soll „klarstellend“ regeln, dass Berufsausbildungskosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium als typische Kosten der privaten Lebensführung nicht als BA abgezogen werden können und soll damit die ursprünglich beabsichtigte Rechtslage wiederherstellen (BTDrucks. 17/7524, 7 und 12). J 11-4

Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Änderungen: J 11-5

► **Generelles Abzugsverbot für Aufwendungen einer erstmaligen Berufsausbildung als Betriebsausgaben:** Mit dem Abzugsverbot des Abs. 9 soll typisierend der Abzug von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung als Kosten der privaten Lebensführung verhindert wer-

den (BTDrucks. 17/7524, 12). Der Abzug dieser Aufwendungen soll ausschließlich über § 10 Abs. 1 Nr. 7, also als SA, erfolgen. Von dem Abzugsverbot werden Aufwendungen nicht erfasst, die im Rahmen einer der Erstausbildung folgenden Berufsausbildung entstanden sind, zB Aufwendungen für ein Erststudium, dem eine Berufsausbildung vorausgegangen ist (vgl. BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, DStR 2011, 2554; Bergkemper, DB 2011, 2893 [2894]). Zwar wird das Abzugsverbot durch die Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 und der Erhöhung des als SA abzugsfähigen Höchstbetrags auf 6000 € teilweise abgemildert. Jedoch dürfte dieser Höchstbetrag in vielen Fällen die tatsächlichen Aufwendungen nicht abdecken. Außerdem wirkt sich der Abzug als SA nur in VZ aus, in denen neben der Ausbildung auch noch hinreichend Einkünfte erzielt werden, um den SA-Abzug auszunutzen. Daher besteht das erhöhte Streitpotential fort, zumal damit zu rechnen ist, dass die Neuregelung einer verfassungsrechtl. Prüfung (spätestens auf Vorlage durch den BFH) unterworfen werden wird. Deshalb sollten auf die Neuregelung gestützte Veranlagungen auch offen gehalten werden.

► **Verfassungswidriges allgemeines Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Aufwendungen der erstmaligen Berufsausbildung:** Ein allgemeines Abzugsverbot von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung als BA ist verfassungsrechtl. in mehrfacher Hinsicht problematisch: In Rspr. und Literatur bestanden bereits Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift des § 12 Nr. 5 im Sinne eines allgemeinen Abzugsverbots für derartige Aufwendungen (s. § 12 Anm. 164). In seinen grundlegenden Entscheidungen hat der BFH unter Hinweis auf die Rspr. des BVerfG bereits angedeutet, dass er eine typisierende Einordnung von Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung als Kosten der privaten Lebensführung für bedenklich erachtet, wenn diese Aufwendungen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 Abs. 4 als BA einzuordnen sind und es sich bei diesen Aufwendungen um zwangsläufige und pflichtbestimmte Aufwendungen handelt (BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BFH/NV 2011, 1776; BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779; BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782).

Darüber hinaus zieht der BFH den Vergleich mit der als verfassungswidrig eingestuft Beschränkung der Abziehbarkeit der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch § 9 Abs. 2 Satz 1 und 2 in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 (s. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, BFH/NV 2009, 338). Auf dieser Grundlage hält der BFH eine Beschränkung des Abzugs von betrieblich veranlassten Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung als BA nicht für vereinbar mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG im Sinne eines Verstoßes gegen das Nettoprinzip (BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BFH/NV 2011, 1776; BFH v.

28.7.2011 – VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779; BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782; s. auch Geserich, SteuK 2011, 513).

► **Verfassungswidrige echte Rückwirkung für Veranlagungszeiträume vor 2011:** Die Vorschrift entfaltet für VZ vor 2011 eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Eine derartige rückwirkende Regelung ist nach der stRspr. des BVerfG nur gerechtfertigt, wenn das Vertrauen des Stpfl. in die zuvor geltende Rechtslage nicht schutzwürdig war, weil mit der Neuregelung gerechnet werden musste, wenn das geltende Recht unklar und verworren war, wenn das Vertrauen einer ungültigen Rechtsnorm galt oder wenn zwingende Gründe des gemeinen Wohls die Rückwirkung rechtfertigen (stRspr., zB BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 [272]). Diese Voraussetzungen liegen uE nicht vor, denn weder mussten die Stpfl. in den Jahren vor 2011 mit einer Neuregelung durch das BeitrRLUMsG rechnen, noch war das Recht unklar oder verworren. Vielmehr war die Rechtslage seit den Entscheidungen des BFH v. 27.7.2011 (VI R 5/10, BFH/NV 2011, 1776; VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779; VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782), wenngleich entgegen der Auffassung des BMF, geklärt. Der BFH ist weiterhin von einer gefestigten Rspr. und Rechtspraxis nicht abgewichen (so aber BTDrucks. 17/7524, 20), denn bei den entsprechenden Ausführungen des BFH (zB BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFHE 225, 393, BStBl. II 2010, 816) zum Anwendungsbereich des § 12 Nr. 5 handelte es sich um nicht entscheidungserhebliche Ausführungen (vgl. BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, 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; aA BTDrucks. 17/7524, 20). Auch der Hinweis, es handele sich lediglich um eine klarstellende Regelung, geht deshalb fehl. Zudem widerspricht sich der Gesetzgeber selbst, wenn er einerseits anführt, es handele sich bei der Neuregelung um eine Klarstellung (BTDrucks. 17/7524, 7 und 12) und er andererseits ausführt, damit werde die ursprüngliche Rechtslage wieder hergestellt (BTDrucks. 17/7524, 7 und 20), denn wiederhergestellt werden kann ein Zustand nur, wenn er zuvor nicht mehr vorhanden war. Dann kann aber von einer Klarstellung nicht mehr die Rede sein. Vor dem Hintergrund des Prinzips der Gewaltenteilung ist eine rückwirkende Regelung deshalb auch nicht in sonstiger Weise zu rechtfertigen, denn ungeachtet der Kritik an den Entscheidungen des BFH (s. Reiß, FR 2011, 863 einerseits; dagegen Kanzler, FR 2011, 862 andererseits) und ungeachtet der Bindung nur der Beteiligten an rechtskräftige Urteile (§ 110 Abs. 1 Satz 1 FGO) ist zu beachten, dass die Entscheidungen des BFH die Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 9 wiedergeben. Daher erscheint es nicht nachvollziehbar, wenn der Gesetzgeber in diese durch die rechtsprechende Gewalt dargestellte Rechtslage eingreift und mittels eines konkreten Nichtanwendungsgesetzes versucht, diese Rechtslage nachträglich, vor allem durch die Hintertür

eines ursprünglich einem anderen Ziel dienenden Gesetzentwurfs, zu verändern (in diesem Sinne auch Bergkemper, DB 2011, 2893 [2894]). Gleichmaßen liegen keine zwingenden Gründe des gemeinen Wohls für die Einführung einer rückwirkenden Regelung für die Zeit vor 2011 vor. Vielmehr dient die rückwirkende Einführung des Abzugsverbots ausschließlich dem Zweck, die fiskalischen Folgen einer unliebsamen BFH-Rspr. rückwirkend zu beseitigen (so auch Bergkemper, DB 2011, 2893 [2894]).

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 9 (Abzugsverbot für Aufwendungen der erstmaligen Berufsausbildung)

J 11-6 **Allgemeines Abzugsverbot:** Abs. 9 statuiert nunmehr ein allgemeines Abzugsverbot für Aufwendungen der erstmaligen Berufsausbildung. Die Vorschrift geht damit typisierend davon aus, dass derartige Aufwendungen privat veranlasst sind (so BTDrucks. 17/7524, 12f.).

► **Das Abzugsverbot des Abs. 9** erfasst alle Aufwendungen des Stpfl. (s. § 12 Anm. 170). Es betrifft zum einen Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung, also Aufwendungen, die dem Erlernen der Grundlage eines Berufs dienen und dem Stpfl. diejenigen Kenntnisse vermitteln, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen (s. ausführl. § 12 Anm. 171).

Zum anderen betrifft das Abzugsverbot des Abs. 9 Aufwendungen für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt. Ein derartiges Studium liegt vor, wenn dem Studium noch keine andere Berufsausbildung vorausgegangen ist (vgl. § 12 Anm. 175).

► **Als Rechtsfolge** ordnet Abs. 9 an, dass die entsprechenden Aufwendungen keine BA sind, diese also nicht bei der stl. Gewinnermittlung berücksichtigt werden dürfen.