

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Jahresbezogene Vergleichsrechnung zwischen Entfernungspauschale und den im Zusammenhang mit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel tatsächlich entstehenden Kosten (StVereinfG 2011)
- ▶ Redaktionelle Änderung bei der Anordnung der sinngemäßen Geltung anderer Vorschriften (StVereinfG 2011)
- ▶ Rückwirkender Ausschluss von Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium vom Abzug als Werbungskosten (BeitrRLUmsG)
- ▶ Fundstellen: StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)
BeitrRLUmsG (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

§ 9

Werbungskosten

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)

- (1) ¹Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. ²Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. ³Werbungskosten sind auch
1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;
 2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit solche Ausgaben sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen;
 3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist;
 4. Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. ²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4500 Euro im

ESTG § 9

- Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. ³Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32. ⁴Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. ⁵Nach § 8 Absatz 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. ⁶Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der regelmäßigen Arbeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird;
5. notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. ²Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. ³Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden. ⁴Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen. ⁵Nummer 4 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden. ⁶Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt;
 6. Aufwendungen für Arbeitsmittel, zum Beispiel für Werkzeuge und typische Berufskleidung. ²Nummer 7 bleibt unberührt;
 7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen. ²§ 6 Absatz 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. ²**Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen.** ³Behinderte Menschen,

1. deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt,
2. deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind,

können anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für die Familienheimfahrten ansetzen. ⁴Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.

(3) Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 und Absatz 2 gelten bei den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 bis 7 entsprechend.

(4) (weggefallen)

(5) ¹§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, 12 und Absatz 6 **gilt** sinngemäß. ²§ 6 Absatz 1 Nummer 1a gilt entsprechend.

(6) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sind keine Werbungskosten, 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),
geändert durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

(1) ¹**Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen und § 52a nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden.** ²**Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass diese Fassung erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31. Dezember 2010 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2010 zufließen.**

oder alternativ

(1) ¹**Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen und § 52a nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden.**

²Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass diese Fassung erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31. Dezember 2011 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2011 zufließen.

§ 52

Anwendungsvorschriften

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

...
(23d) ¹§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 und Absatz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 20. April 2009 (BGBl. I S. 7749 ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. ²§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden und in Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht formell bestandskräftig oder hinsichtlich der Aufwendungen für reine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorläufig festgesetzt ist. ³§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 7 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 1009 (BGBl. I S. 3950) ist erstmals für die im Veranlagungszeitraum 2010 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter anzuwenden. ⁴Für die Anwendung des § 9 Absatz 5 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) gilt Absatz 16 Satz 7 bis 9 entsprechend. ⁵§ 9 Absatz 6 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) ist für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Schrifttum: Bergkemper, Kosten für berufliche Erstausbildung und Erststudium unmittelbar nach Schulabschluss können in voller Höhe abziehbar sein, DB 2011, 1947; Bergkemper, Anm. zum BFH-Urteil VI R 52/10, DB 2011, 2893; Paintner, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 im Überblick, DStR 2011, 1877; Fischer, Neuregelung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein Erststudium durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011, jurisPR-SteuerR 2/2012 Anm. 1; Merker, Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie und weitere steuerrechtliche Änderungen, SteuStud. 2012, 9; Paintner, Das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz und das Dritte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes im Überblick, DStR 2012, 105; Förster, Lohnet sich Belohnung für den Steuerpflichtigen, DStR 2012, 486.

Kompaktübersicht

J 11-1 **Gegenstand der Änderungen:** Nach der Änderung des Abs. 2 Satz 2 durch das StVereinfG 2011 ist die Vergleichsrechnung zwischen der Entfernungspauschale und den im Zusammenhang mit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel entstehenden Kosten jahresbezogen vorzunehmen.

Nach der zur Vorgängerregelung ergangenen Rspr. des BFH konnte diese Vergleichsrechnung tageweise vorgenommen werden.

§ 9 wird durch das BetrRLUmsG um einen Abs. 6 ergänzt. Danach sind Aufwendungen des ArbN für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium grds. keine WK. Die Regelung, die rückwirkend ab 2004 gilt, ist als Reaktion auf die BFH-Urteile v. 28.7.2011 (VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782; VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779) zu verstehen. In entsprechender Weise ist für den betrieblichen Bereich § 4 um einen Abs. 9 ergänzt worden. Im sachlichen Zusammenhang mit diesen Gesetzesmaßnahmen steht auch die Neufassung des § 12 Nr. 5 und die Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 durch das BeitrRLUmsG.

Rechtsentwicklung:

J 11-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2010** s. § 9 Anm. 4.

► **StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131): Abs. 2 Satz 2 wird neu gefasst. Bei der Prüfung, ob die Kosten für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Entfernungspauschale übersteigen, ist numehr eine jahresbezogene Vergleichsrechnung anzustellen.

Abs. 5 Satz 1 erfährt wegen des Wegfalls von § 9c eine redaktionelle Änderung.

► **BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592): § 9 wird ein Abs. 6 angehängt. Danach sind Aufwendungen des ArbN für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine WK, es sei denn, die Ausbildung findet im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die erstmalige Anwendung der Änderungen regelt § 52 Abs. 1 bzw. § 52 Abs. 23d.

J 11-3

► **StVereinfG:** Die geänderten Abs. 2 Satz 2 und Abs. 5 Satz 1 gelten ab VZ 2011.

► **BeitrRLUmsG:** Abs. 6 ist – rückwirkend – ab VZ 2004 anzuwenden (§ 52 Abs. 23d Satz 5).

Grund der Änderungen:

J 11-4

► **StVereinfG:** Die Neufassung des Abs. 2 Satz 2 ist eine Reaktion auf das Urteil des BFH v. 11.5.2005 (VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; s. auch BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619). Nach Abs. 2 Satz 1 sind durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte veranlasst sind. Nach Abs. 2 Satz 2 aF konnten jedoch Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt werden, soweit sie den als Entfernungspau-

schale abziehbaren Betrag überstiegen. Der als Entfernungspauschale abziehbare Betrag ist sowohl die für den jeweiligen Arbeitstag geltende Entfernungspauschale (0,30 €) als auch der Höchstbetrag von 4500 €. Ob die für den Weg zur Arbeit mit öffentlichen Verkehrsmittel tatsächlich aufgewendeten Fahrtkosten höher sind als der als Entfernungspauschale berechnete Betrag, war nach Auffassung des BFH nicht auf das gesamte Kalenderjahr, sondern auf den einzelnen Arbeitstag bezogen zu ermitteln.

Abs. 2 Satz 2 nF bestimmt nunmehr, dass die Vergleichsrechnung zwischen Entfernungspauschale und den tatsächlich entstandenen Kosten für die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln – entsprechend der Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4500 € – jahresbezogen vorzunehmen ist.

Die Änderung soll ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs der Vereinfachung, dem „umweltpolitischen Lenkungsziel der Regelung“ und einer besseren Transparenz dienen (BTDrucks. 17/5125, 36).

Bei der Änderung des Abs. 5 Satz 1 handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 9c und der Übernahme in § 10 Abs. 1 Nr. 5 (BTDrucks. 17/5125, 36).

► **BeitrRLUmG:** Die Einfügung des Abs. 6 ist eine Reaktion auf die Urteile des BFH v. 28.7.2011 (I R 5/10, BFH/NV 2011, 1776; VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779; VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782; s. zu den Urteilen Bergkemper, DB 2011, 1947) und damit als rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung zu verstehen. Der BFH hatte entschieden, dass Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Hochschulstudium als vorab entstandene WK anzuerkennen seien. Aus seiner Sicht folgt aus der seit 2004 geltenden Regelung des § 12 Nr. 5 kein WK-Abzugsverbot.

Die Gesetzesmaßnahme soll der Klarstellung, der Wiederherstellung der ursprünglichen Rechtslage und der Vermeidung von Steuerausfällen dienen. In der Begründung des Gesetzentwurfs wird zudem vermerkt, dass die zitierte BFH-Rspr. von den meisten Sachverständigen nicht geteilt werde (BTDrucks. 17/7524, 7 [20]).

Die Neuregelung ist gem. § 52 Abs. 23d Satz 5 bereits rückwirkend ab 2004 anzuwenden. Der Gesetzgeber hält die Rückwirkung für zulässig, da durch die Gesetzesänderung nur die Rechtslage wieder hergestellt werde, die vor den BFH-Entscheidungen bestanden habe. Auch sei der Wille des Gesetzgebers durch Einführung des § 12 Nr. 5 im Jahr 2004 hinreichend klar zum Ausdruck gebracht worden (BTDrucks. 17/7524, 20).

Bedeutung der Änderungen:

J 11-5

► **StVereinfG:** Die Neuregelung wirkt sich für die betroffenen ArbN nur steuerverschärfend aus. Betroffen sind zum einen die, die nur an einzelnen Tagen öffentliche Verkehrsmittel benutzen, an den übrigen Tagen dagegen die Entfernungspauschale geltend machen. Ferner geht es um die ArbN, die die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stets mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurücklegen. In beiden Fällen war bislang eine tagesweise Betrachtung und der Abzug der tatsächlichen Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zulässig (BFH v. 11.5.2005 – VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712; v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619).

► **BeitrRLUmsG:** Nach Abs. 6 sind Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium grds. keine WK. Darüber hinaus enthält – zumindest nach Auffassung des Gesetzgebers (BTDrucks. 17/7524, 20) – die ebenfalls durch das BeitrRLUmsG geänderte Bestimmung des § 12 Nr. 5 ein (WK-)Abzugsverbot. Bereits dieses ungeklärte Nebeneinander von Vorschriften, die nach Meinung des Gesetzgebers im Ergebnis dasselbe regeln sollen, ist bezeichnend für die von Hektik geprägte, wenig durchdachte und systemwidrige Gesetzgebung. Auch der Umstand, dass der Gesetzgeber nicht ein in § 4 Abs. 5 (iVm. § 9 Abs. 5) anzusetzendes WK-Abzugsverbot ausgesprochen hat, spricht für diesen Befund. Die Aussage, dass die in Abs. 5 genannten Kosten keine WK sind, widerspricht der Grundentscheidung in Abs. 1 Satz 1, denn Ausbildungskosten sind bei entsprechender beruflicher Veranlassung WK in diesem Sinne. Auch wenn diese Kosten in besonderer Weise privat mitveranlasst sein sollten, wie immer wieder angenommen wird, nimmt ihnen dies nicht den WK-Charakter. Gerechtfertigt wäre allenfalls ein WK-Abzugsverbot.

Dem Fiskalgesetzgeber ging es offensichtlich ausschließlich darum, die behaupteten, aber nicht verifizierbaren Einnahmeausfälle infolge der BFH-Rspr. zu vermeiden. Die Neuregelung war im Gesetzentwurf der Bundesregierung zum BeitrRLUmsG nicht enthalten. Auch in der regulären Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 21.9.2011, in dem dieser eine öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung durchführte, war sie nicht Gegenstand der Erörterung. Erst im Anschluss an ein sog. nicht öffentliches Fachgespräch am 24.10.2011 legten die Koalitionsfraktionen im Finanzausschuss einen entsprechenden Änderungsantrag vor, „mit dem die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium in Reaktion auf die BFH-Rspr. v. 28.7.2011... an die vom Gesetzgeber gewollte Rechtslage angepasst werden soll“ (Bergkemper, DB 2011, 2893).

► **Verstoß gegen den Gleichheitssatz:** Die Neuregelung bedeutet uE einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG (aA FG Münster v. 20.12.2011 – 5 K

3975/09 F, nrkr., Az. Rev. VI R 8/12; FG Düsseldorf v. 14.12.2011 – 14 K 4407/10 F, nrkr., Az. Rev. VI R 2/12; Förster, DStR 2012, 486). Die Bestimmung des Abs. 6 berührt das objektive Nettoprinzip. Zwar kann der Gesetzgeber dieses Fundamentalprinzip des EStG beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei ua. typisierender Regelungen bedienen. Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung, wie hier, ist kein gewichtiger Grund (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua, BVerfGE 122, 210). Der Gesetzgeber darf bzw. muss sich am Regelfall orientieren. Er darf für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen. Soweit der Gesetzgeber davon ausgeht, dass der konkrete Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung oder Erststudium und späterer Berufstätigkeit typischerweise nicht hinreichend konkret sei (BTDrucks. 17/7524, 13), entspricht dies nicht der Realität.

Die Tatsache, dass der Gesetzgeber kein förmliches WK-Abzugsverbot geregelt sondern die Ausbildungskosten als NichtWK definiert hat, ist dabei ohne Bedeutung, denn es geht nicht um Begrifflichkeiten, sondern um die Beachtung des das EStG prägende Leistungsfähigkeitsprinzips. Danach sind nur die Nettoeinkünfte der Steuer zu unterwerfen. Was im Zusammenhang mit dem Beruf ausgegeben wird, ist für die Steuerzahlung nicht disponibel.

Zu beachten ist ferner, dass der Teil des Bruttoeinkommens, der unvermeidbar für private Zwecke aufgewendet werden muss, nicht disponibel ist, denn auch bei einem auf multikausale und multifinale Wirkungszusammenhänge gestützten weiten Typisierungsspielraum des Gesetzgebers ist zu beachten, dass die estrechtliche Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers steht. Nach der Rspr. des BVerfG kommt es nicht auf die einfachrechtliche Differenzierung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungszusammenhang an, sondern auf die Unterscheidung zwischen freier und beliebiger Einkommenverwendung einerseits und zwangsläufigem und pflichtbestimmten Aufwand andererseits (BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782). Es ist äußerst fraglich, ob das damit angesprochene subjektive Nettoprinzip hier beachtet worden ist.

► **Rückwirkung:** Das aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitete Prinzip des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes steht uE einer rückwirkenden Anwendung des Abs. 6 entgegen (aA FG Münster v. 20.12.2011 – 5 K 3975/09 F, nrkr., Az. Rev. VI R 8/12; FG Düsseldorf v. 14.12.2011 – 14 K 4407/10 F, nrkr., Az. Rev. VI R 2/12; Förster, DStR 2012, 486). Denn eine echte Rückwirkung, um die es hier geht, ist nach der Rspr. des BVerfG grds. unzulässig (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., HFR 2010, 1098; 2 BvR ua., HFR 2010, 1095; 2 BvL 1/03

ua., HFR 2010, 1103). Soweit der Gesetzgeber von einer zulässigen Rückwirkung ausgeht, weil lediglich eine Gesetzeslage wiederhergestellt werde, die „vor der Rechtsprechungsänderung durch den BFH einer gefestigten Rechtsprechung und Rechtspraxis“ entsprochen habe (BTDrucks. 17/7524, 20), stimmt dies nicht. Der BFH vertritt seit der Entscheidung v. 4.12.2002 (VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403) in stRspr. die Auffassung, dass auch Kosten der ersten Ausbildung WK iSd. Abs. 1 Satz 1 sein können (Bergkemper, DB 2011, 1947; § 9 Anm. 241 ff).

Die Änderungen im Detail

■ Abs. 6 (Ausschluss von Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium vom Abzug als Werbungskosten)

Erstmalige Berufsausbildung: Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung sind keine WK. Der strechtliche Begriff der Berufsausbildung wird vom Gesetz nicht näher beschrieben (s. § 10 Abs. 1 Nr. 7, § 12 Nr. 5, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a). Nach stRspr. des BFH ist unter Berufsausbildung die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Gegenbegriff zur Berufsausbildung ist die Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt.

J 11-6

Nach zutreffender Auffassung des BFH liegt eine Berufsausbildung im Sinne des StRechts nicht nur vor, wenn der Stpfl. im dualen System oder innerbetrieblich Berufsbildungsmaßnahmen durchläuft. Ebenso wenig setzt der strechtliche Begriff der Berufsausbildung ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz und eine Ausbildungsdauer von mindestens zwei Jahren voraus. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Ausbildung den Stpfl. befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen (BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323 mwN; s. auch § 12 Anm. 171; Bergkemper, JurisPR-SteuerR 6/2012 Anm. 4).

Erststudium: Keine WK sind Kosten für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt. Ist also dem sog. Erststudium (s. § 12 Anm. 175) eine Berufsausbildung vorangegangen, sind die Studienkosten als WK

J 11-7

gem. Abs. 1 Satz 1 zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber hat damit die Rspr. des BFH zu § 12 Nr. 5 aF berücksichtigt und zur Grundlage der Neuregelung gemacht. Der BFH hatte § 12 Nr. 5 aF verfassungskonform dahingehend ausgelegt, dass die Vorschrift einem WK-Abzug nicht entgegensteht, wenn es sich bei dem Studium nicht um eine Erstausbildung handelt (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; s. auch BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFH/NV 2012, 323; krit. zur BFH-Rspr. § 12 Anm. 175).

J 11-8 **Im Rahmen eines Dienstverhältnisses:** Ausnahmsweise sind Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein eine Erstausbildung vermittelndes Erststudium WK, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Eine gleichlautende Einschränkung findet sich in § 12 Nr. 5 (s. im Einzelnen § 12 Anm. 177).