

**Die Kosten für ein Erststudium nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung sind als Werbungskosten abzugsfähig.**

Nach dem Willen des Gesetzgebers, wie er in § 12 Nr. 5 EStG seinen Niederschlag gefunden hat, sollen ab dem 1.1.2004 solche Kosten des Steuerpflichtigen nicht (mehr) abzugsfähig sein, die dieser „für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium [aufwendet], wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden“. Insoweit hat der Gesetzgeber die Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und des Erststudiums mit einem Abzugsverbot belegt, das nur durch die Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG aufgefangen wird; nach dieser Regelung sind Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung in Höhe von maximal 4 000 € im Kalenderjahr als Sonderausgaben abzugsfähig.

Das Abzugsverbot nach § 12 Nr. 5 EStG greift dann nicht, wenn die erstmalige Berufsausbildung (oder das Erststudium) im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, d.h. die Verpflichtung, sich ausbilden zu lassen, Gegenstand des Dienstverhältnisses ist. Diese Anforderung legt die Finanzverwaltung sehr eng aus, danach muss eine arbeitsvertragliche Verpflichtung zum Studium bestehen, die Gewährung der Möglichkeit des Studiums durch den Arbeitgeber (z.B. durch Vereinbarung eines Teilarbeitszeitverhältnisses) genügt nicht.

Ein Erststudium soll nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF v. 4.11.2005, Aktenzeichen IV C 8-S 2228-5/05, BStBl I 2005, 955) dann vorliegen, wenn ihm kein anderes durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendetes Studium vorangegangen ist. Daher soll das Abzugsverbot nach Auffassung der Finanzverwaltung auch dann greifen, wenn ein Studium auf eine abgeschlossene Berufsausbildung folgt.

So war nun auch der Fall gelagert, über den der BFH mit Urteil vom 18.6.2009 (Aktenzeichen VI R 14/07) zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden hat. In dem Sachverhalt hatte eine als Lehrerin tätige Steuerpflichtige zunächst eine Ausbildung zur Buchhändlerin abgeschlossen und in der Folge ein Studium zur Realschullehrerin begonnen. Sie machte den Abzug der Kosten für das Studium als Werbungskosten geltend, was sowohl die Finanzverwaltung wie auch das Finanzgericht Niedersachsen (Aktenzeichen 8 K 353/06, DStRE 2007, 951) ablehnten.

Der BFH hingegen kommt in „verfassungskonformer Auslegung“ der vorgenannten Paragraphen zu dem Ergebnis, dass ein entsprechender Abzug als vorweggenommene Werbungskosten zulässig ist. Damit können nun auch Kosten von mehr als 4 000 € im Jahr steuerlich geltend gemacht werden; weil nur der entsprechende Sonderausgabenabzug, nicht aber der Werbungskostenabzug „gedeckt“ ist. In seiner Begründung hebt der BFH folgende Aspekte hervor:

- Der Werbungskostenabzug hat Vorrang vor dem Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG.
- Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 EStG steht der Abziehbarkeit von Kosten für ein Erststudium dann nicht entgegen, wenn diesem Erststudium eine abgeschlossene Berufsausbildung vorausgegangen ist. Das Abzugsverbot erstreckt sich „nicht auf Steuerpflichtige, die ein Studium im späteren Berufsleben berufsbegleitend oder in sonstiger Weise als Zweitausbildung aufnehmen“.
- Eine andere Auslegung würde nach Auffassung des BFH in gleichheitswidriger Weise erst-studierende Steuerpflichtige gegenüber den Steuerpflichtigen benachteiligen, die eine zweite nichtakademische Ausbildung oder ein Zweitstudium absolvieren.

Die Fälle eines klassischen Erststudiums, also der Aufnahme eines Studiums im Anschluss an das Abitur, sind mit diesem Urteil allerdings noch nicht höchstrichterlich geklärt. Zu dieser Frage, ob also Kosten eines Studiums auch ohne vorhergehende Berufsausbildung als Werbungskosten abzugsfähig sind, ist aktuell bei dem Finanzgericht Niedersachsen (Aktenzeichen 1 K 405/05) ein weiteres Klageverfahren anhängig, so dass betreffend das klassische Erststudium die weitere Rechtsentwicklung abgewartet werden muss.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Das Urteil gilt im Grundsatz auch für die Besteuerung der vergangenen Jahre. Allerdings können sich Steuerpflichtige für vergangene Jahre nur dann noch erfolgreich auf dieses Urteil berufen, wenn ihr Einkommensteuerbescheid im konkreten Einzelfall noch änderbar ist. Nicht mehr änderbar ist ein Einkommensteuerbescheid jedenfalls dann, wenn er bestandskräftig geworden ist. Dies ist dann der Fall, wenn eine Steuererklärung abgegeben wurde, der Steuerbescheid dazu bereits ergangen ist (und zwar, was regelmäßig der Fall sein dürfte, ohne den sogenannten Vorbehalt der Nachprüfung) und der Steuerpflichtige auch keinen Einspruch eingelegt hat.