

zungsfähigkeit verlieren, weil sie in einheitlichem Stil gehalten sind.

Auch vorausschauend läßt sich das hier vorgestellte Steuersparmodell verwirklichen. So kann ein Unternehmer schon heute Wirtschaftsgüter im Privatvermögen in der Absicht einer späteren betrieblichen Verwendung anschaffen oder herstellen und sie lediglich deshalb nicht sofort dem Betriebsvermögen zuführen, weil in den nächsten drei Jahren mit erheblichen Preissteigerungen bezüglich dieser Wirtschaftsgüter zu rechnen ist. Zur zusätzlichen Inanspruchnahme der Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG für diese Einlagegüter ist dann allerdings die Grenze von 800 DM zu beachten, über die die Preissteigerung nicht hinausgehen darf.

#### IV. Mißbrauch mit der Schaffung des Absatzvolumens für geringwertige Einlagegüter?

Meincke<sup>30</sup> fragt nach der wirtschaftlichen Rechtfertigung des Absatzvolumens für Einlagen insbesondere in Kombination mit der Sofortabschreibungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 2 EStG und will ein verbreitetes

30 Meincke, Einlagen und Absetzungen, StuW 1985, 390.

Unbehagen über diese Möglichkeit konstatiert haben. Wer 10 abnutzbare Gegenstände in das Betriebsvermögen überführt, die er vor mehr als drei Jahren zum Privatvermögen erworben hatte und die jeder für sich zum Einlagezeitpunkt einen Teilwert von 800 DM verkörpern, könne diesen Vorgang, der dem Betriebsvermögen bei unbefangener Betrachtung zu einem Wertzuwachs von 8000 DM verhilft, in der Jahresrechnung so darstellen, als sei er für die Entwicklung des Betriebsvermögens nachteilig gewesen und habe eine im Rechnungszusammenhang bedeutsame Vermögensminderung von 8000 DM ausgelöst.

Eine Steuerumgehung i. S. des § 42 AO, wie sie Meincke auch nicht behauptet, kann m. E. in dieser Möglichkeit nicht gesehen werden. Die Einlagenbewertungsregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, auf die § 6 Abs. 2 EStG auch noch ausdrücklich verweist, dient, wie im vorstehenden Abschn. II ausgeführt, ja gerade der Verhinderung von Steuerumgehungen. Eine Ausrichtung des Sachverhalts auf diese gesetzliche Regelung kann ihrerseits keine Steuerumgehung sein. Die spezielle Steuerumgehungsverhinderungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG läßt m. E. keinen Raum für die Anwendung der allgemeinen Steuerumgehungsverhinderungsvorschrift des § 42 AO.

## Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten im Einkommensteuerrecht

### Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAFöG) als Maßstab für realitätsfremde Grenzen

Von CARSTEN RENÉ BEUL, Bonn

#### Inhaltsübersicht:

- I. Problemstellung
- II. Berücksichtigung beim Unterhaltsverpflichteten
  1. Realitätsfremde Grenzen nach § 33 a Abs. 2 EStG
  2. Vergleichbarkeit mit den Bezügen nach dem BAFöG
  3. Anrechnung eigener Einkünfte des Kindes
- III. Berücksichtigung von Ausbildungskosten beim Auszubildenden
  1. Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten
  2. Abzugsfähigkeit von Mietaufwendungen am Studienort
  3. Verfassungswidrigkeit der Begrenzung abzugsfähiger Ausbildungsaufwendungen
  4. Besteuerung unter das Existenzminimum
  5. Ausbildungskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben
- IV. Zusammenfassung
  1. Berücksichtigung von Ausbildungskosten als Unterhaltsverpflichtung
  2. Berücksichtigung von Ausbildungskosten beim Auszubildenden

#### I. Problemstellung

Das Bundesverfassungsgericht vertritt in ständiger Rechtsprechung<sup>1</sup> die Ansicht, daß die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein durch Art. 3 Abs. 1 GG geschütztes grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit darstellt. Unvermeidbare Aufwendungen, die diese Leistungsfähigkeit beeinträchtigen, dürfen deshalb vom Gesetzgeber nicht außer acht gelassen werden. Somit müssen insbesondere zwangsläufige Unterhaltsverpflichtungen steuerlich beachtet werden; für ihre Abzugsfähigkeit dürfen keine realitätsfremden Grenzen gesetzt werden<sup>2</sup>.

1 BVerfGE 61, 319; 66, 214; 67, 290; nach drei Entscheidungen kann wohl von ständiger Rechtsprechung gesprochen werden.  
2 So schon Tipke, Steuerrecht (seit der 1. Auflage), 10. Auflage 1985, S. 288, 291 f.; Lang, StuW 1983, 103 ff. m. w. N.

Der vorliegende Artikel soll sich mit den Fragen beschäftigen, inwieweit beim Abzug von Unterhaltsverpflichtungen in Ausbildung befindlicher Kinder Grenzen gesetzt werden können und ob die derzeitige Begrenzung der Abzugsfähigkeit eigener Berufsausbildungskosten zulässig ist. Dabei soll als Maßstab das BAFöG<sup>3</sup> herangezogen werden.

#### II. Berücksichtigung bei Unterhaltsverpflichteten

##### 1. Realitätsfremde Grenzen nach § 33 a Abs. 2 EStG

Der Freibetrag, den ein Steuerpflichtiger nach § 33 a Abs. 2 EStG<sup>4</sup> als Freibetrag für ein Kind in der Ausbildung geltend machen kann, beträgt bei einem Kind

- |  |         |
|--|---------|
| a) unter 18 Jahren (nur) bei auswärtiger Unterbringung | 900 DM  |
| b) über 18 Jahren bei den Eltern wohnend               | 1200 DM |
| c) über 18 Jahren bei auswärtiger Unterbringung        | 2100 DM |

Das entspricht monatlichen Beträgen von:

- a) 75 DM
- b) 100 DM
- c) 175 DM

Es bedarf wohl keiner weiteren Darlegung, daß mit diesen Beträgen keine Ausbildung bzw. kein angemessener Unterhalt zu finanzieren ist. Wer könnte als Student mit 175 DM in einer durchschnittlichen Universitätsstadt auskommen? Es dürfte oft sogar schwierig sein, hiervon die Kosten für die Unterkunft zu bestreiten.

3 In der Fassung der Bekanntmachung vom 6. 6. 1983 (BGBl. I 1983, 645, 1680), geändert durch Gesetz vom 24. 5. 1984 (BGBl. I 1984, 707).

4 Für den Veranlagungszeitraum (VZ) 1984; in der Fassung vom 24. 1. 1984 (BGBl. I 1984, 113).

Allein dies reicht aus, um aufzuzeigen, daß das Gesetz hier realitätsfremde Grenzen setzt<sup>5</sup>.

Dem Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen dürfen nach der Rechtsprechung des BVerfG keine realitätsfremden Grenzen gesetzt werden<sup>6</sup>.

Zwar hat das BVerfG entschieden<sup>7</sup>, daß der Gesetzgeber nicht gehalten sei, Aufwendungen für den Unterhalt von Kindern steuerlich in vollem Umfang zu berücksichtigen. Dieser Beschluß ist jedoch zu einer Zeit ergangen, als das BVerfG dem Gesetzgeber einen weiteren Ermessensspielraum zugestand und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit noch nicht als Ausfluß des Art. 3 GG betrachtete<sup>8</sup>.

Nach der neueren Judikatur des BVerfG gibt es keinen sachlichen Grund, bei der steuerlichen Behandlung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen je Empfänger zu differenzieren<sup>9</sup>. Unterhaltsaufwendungen für Kinder sind unvermeidbare Aufwendungen, nicht etwa „Hobbyaufwendungen“<sup>10</sup>.

## 2. Vergleichbarkeit mit den Bezügen nach dem BAFöG

Zu fragen ist, bis zu welcher Höhe der Abzug von Unterhaltsleistungen zumindest zugelassen werden muß. Eine realitätsfremde Begrenzung ist am einkommensteuerrechtlichen Grundfreibetrag und am sozialhilferechtlich gewährten Existenzminimum zu messen<sup>11</sup>.

In diesem Rahmen ist auch das BAFöG zu sehen, das ein Existenzminimum festlegt, das speziell auf die Ausbildungssituation abgestimmt ist. Hier wird ein verbrauchsbezogenes Existenzminimum ermittelt, das eine Ausbildung ermöglichen soll. Schon deshalb erscheint das BAFöG für einen Vergleichsmaßstab geeignet.

Außerdem sind Unterhaltsverpflichtungen der Eltern, soweit sie zur Zahlung in der Lage sind, zumindest in Höhe der BAFöG-Bezüge geschuldet und damit zwangsläufig.

Zivilgerichte sehen i. d. R. als notwendigen Unterhalt nach § 1610 BGB zumindest den Betrag an, der sich an den Bestimmungen des BAFöG orientiert<sup>12</sup>.

Die Bestimmungen der §§ 36 ff. BAFöG sind in diesem Zusammenhang von Bedeutung. Danach kann ein Auszubildender dann Bezüge nach dem BAFöG erhalten, wenn seine Eltern ihrer Unterhaltspflicht nicht nachkommen.

In einem solchen Fall werden die Unterhaltsansprüche durch *cessio legis* (§ 37 Abs. 1 BAFöG) bis zur Höhe der

BAFöG-Bezüge auf das Land übergeleitet. Das Land seinerseits macht die Ansprüche gegenüber den Eltern geltend, wodurch schließlich der notwendige Unterhalt in Höhe der BAFöG-Bedarfssätze anerkannt wird<sup>13</sup>.

Der Bedarf für Studenten, die nicht bei den Eltern wohnen, betrug bis 1985 nach dem BAFöG

	DM	DM
Grundbetrag (§ 13 Abs. 1 Nr. 2)		500
nicht bei den Eltern wohnend (§ 13 Abs. 2 Nr. 2)		<u>190</u>
		690
hinzukommen unter gewissen Voraussetzungen		
Erhöhungsbetrag für eigene Krankenversicherung (§ 13 Abs. 2 Nr. 3)	38	
wenn die Miete 190 DM übersteigt, 75% des übersteigenden Betrages (§ 14 a i. V. m. §§ 8, 9 Härte V), höchstens jedoch	<u>60</u>	<u>98</u>
		<u>788</u>

Vergleichsweise lächerlich ist dagegen der Betrag von 175 DM p. m. (= 2100 DM p. a.), der von den Eltern im Rahmen des § 33 a EStG abgezogen werden kann.

Art. 3 Abs. 1 GG gebietet die Gleichbehandlung bei gleicher steuerlicher Leistungsfähigkeit und damit die Berücksichtigung von Zahlungen an Kinder, die sich in der Ausbildung befinden zumindest in Höhe des BAFöG-Bedarfs<sup>14</sup>.

Soweit § 12 EStG den Abzug verbietet, erscheint diese Vorschrift verfassungsrechtlich problematisch<sup>15</sup>.

Das FG Bremen<sup>15a</sup> hat inzwischen ein Verfahren nach Art. 100 GG ausgesetzt und dem BVerfG vorgelegt.

## 3. Anrechnung eigener Einkünfte des Kindes

Fraglich bleibt, inwieweit eigene Bezüge des Kindes die Abzugsfähigkeit mindern.

Auch hier muß der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG beachtet werden. Nach der derzeitigen Regelung des

13 So wohl auch *Zeidler* (StuW 1985, 1 [5]), der auf die Durchsetzbarkeit von Unterhaltsverpflichtungen zur Not durch Überleitung und Geltendmachung durch die zuständige Behörde hinweist.

14 *Bühler*, a. a. O. (FN 5); FG Bremen, NJW 1986, 745; so wohl auch *Tipke*, Steuerrecht (FN 2), S. 290, wenn er von Abstimmung des „Existenzminimums des Steuerrechts ... mit dem BAFöG“, spricht. *Birk* (Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 155) fordert die Koordinierung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei Besteuerung und Transferleistungen. *Lang*, StuW 1983, 103 (108 f.): „Die demnach übergreifende sozial- und steuerrechtliche Berücksichtigung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gebietet die Angleichung der Maßgrößen, d. h. die im Schrifttum immer wieder geforderte Vereinheitlichung der Einkommensbegriffe, insb. die Angleichung des steuerfreien Existenzminimums an die Sozialhilfe.“ *Zeidler*, StuW 1985, 1 [5]; *ders.*, Handbuch des Verfassungsrechts, Berlin 1983, S. 604: „Es ist unaufrechtig, als Prinzip der Steuergerechtigkeit die Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeiten zu proklamieren und gleichzeitig die Erheblichkeit der Unterhaltsverpflichtungen, die weit mehr als alles andere die persönliche Leistungsfähigkeit bestimmt, zu ignorieren. Hierin liegt eine Unterbrechung selbst statuerter Sachgesetzmäßigkeiten. Die Rechtsordnung kann nicht, ohne in einen massiven inneren Widerspruch zu verfallen, einerseits rechtliche Unterhaltspflichten statuieren und ihnen andererseits die steuerrechtliche Beachtlichkeit versagen; denn auch insoweit wird für den Leistenden in einer rechtserheblichen Weise die persönliche Leistungsfähigkeit als Grundlage der Besteuerung gemindert.“

15 *Deubner*, NJW 1985, 839 (841). Verfahren, in denen die Verfassungswidrigkeit gertigt wird, sind z. Zt. vor den Finanzgerichten Bremen (Az. I 132/85 K), Düsseldorf (Az. VIII 246/85 E) und Rheinland-Pfalz (Az. 3 K 212/85) anhängig.

15a NJW 1986, 745.

5 Vgl. auch *Tipke*, Steuerrecht (FN 2), S. 295; *Bühler*, BB 1986, 173.

6 Wenn man die Initiative im Bundestag zur „Förderung der Kleintierzucht“ (vgl. Handelsblatt vom 9./10. 8. 1985, S. 6) zur Kenntnis nimmt, so stellt sich wohl unweigerlich die Frage, was förderungswürdiger ist: Ausbildung und Unterhalt von Kindern oder Kaninchenzuchtvereine? Sollte diese Initiative Gesetz werden, so könnte man über spendenbegünstigte Vereine für sein Hobby größere Beträge geltend machen als für seine eigenen Kinder.

7 BVerfG v. 23. 11. 1976 1 BvR 155/75, BStBl. 1977, 135.

8 Im übrigen weist *Paus* (FR 1985, 429 [431]) zu Recht darauf hin, daß selbst auf der Basis des Beschlusses von 1976 die jetzige Regelung für verfassungswidrig erachtet werden kann, weil Aufwendungen für Kinder zu weit höherem Prozentsatz unberücksichtigt bleiben als im Jahr 1976.

9 BVerfGE 67, 290 (298).

10 *Böckenförde*, Stimme der Familie 1983, 130.

11 BVerfGE 66, 214 (225 f.).

12 Münch. Komm./*Köhler*, § 1610 RdNr. 22 m. w. N. Wohl auch *Palandt/Diederichsen*, § 1610 Anm. 1; *Gernhuber*, Familienrecht, 3. Aufl. 1979, § 41 VII 3. Nach der Rechtsprechung liegt der Betrag oft sogar höher (OLG Hamburg, NJW 1978, 314; 765 DM). Nach der *Düsseldorfer Tabelle* (FamRZ 1984, 961 [962]) liegt der Bedarf eines Studierenden i. d. R. bei 800 DM.

§ 33 a Abs. 2 EStG mindert der Betrag, um den eigene Einkünfte des Kindes 2400 DM übersteigen, den Ausbildungsfreibetrag, das entspricht 200 DM p. m.

Nach dem BAFöG bleiben eigene Einkünfte des Auszubildenden (Student, Fachschüler) bis zu 5556,50 DM p. a. anrechnungsfrei (=463,05 DM p. m.).

Hieraus ermittelt sich das nach dem BAFöG anzurechnende Einkommen wie folgt:

	DM	DM
Monatsbrutto - vgl. oben -		463,05
./. Werbungskostenpauschale, Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag (1/2 von 1644 DM)		137,—
Einkommen nach § 21 Abs. 1 BAFöG		326,05
./. Pauschale für Sozialversicherung (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 BAFöG)		
18,5 % von 326,04 DM	60,32	
Pauschale für Einkommensteuer (§ 21 Abs. 1 Nr. 3 BAFöG) <sup>16</sup>		
22 % von 26,04 DM	5,73	66,05
anrechnungsfrei nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 c BAFöG		260,—

Ein BAFöG-Bezieher kann somit jährlich 5551,50 DM, d. h. im Monatsdurchschnitt 463,04 DM verdienen, ohne Minderung seiner BAFöG-Bezüge.

Eine Anrechnung eigener Einkünfte nach Zivilrecht erfolgt nach Billigkeitsgesichtspunkten; gelegentliche Nebeneinnahmen sollten danach i. d. R. nicht angerechnet werden<sup>17</sup>.

Die Interessenlage ist mit der eines geschiedenen unterhaltsberechtigten Ehegatten vergleichbar, weshalb die Grundsätze des § 1577 BGB herangezogen werden können. Hat demnach ein Unterhaltsberechtigter, der sich in der Ausbildung befindet (z. B. Werkstudent) durch eine unzumutbare (Ferien-)Arbeit Einkünfte erzielt, so ist eine Anrechnung im Normalfall nur vorzunehmen, soweit Unterhalt für die Vergangenheit begehrt wird.

Auf den gegenwärtigen und zukünftigen Unterhaltsanspruch ist eine Anrechnung nicht möglich, da sie den Berechtigten zur Fortsetzung seiner überpflichtmäßigen Betätigung zwänge<sup>18</sup>.

Auch in diesem Zusammenhang gibt das BAFöG einen Anhaltspunkt, bis zu welchem Betrag Nebeneinkünfte des Auszubildenden anrechnungsfrei bleiben müssen.

Aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt auch hier, daß eine höhere Grenze als 2400 DM anzusetzen ist.

### III. Berücksichtigung von Ausbildungskosten beim Auszubildenden

#### 1. Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten

Auch bei Auszubildenden, die ihren Lebensunterhalt selbst verdienen, wird die Ausbildungssituation nur unzureichend berücksichtigt.

Rechtsprechung und Verwaltung lassen den Abzug von Ausbildungskosten als Betriebsausgaben bzw. Wer-

bungskosten nicht zu, da sie den Kosten der Lebensführung zugeordnet werden<sup>19</sup>.

Der Abzug von Ausbildungskosten als Sonderausgaben ist nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 S. 1 EStG auf 900 DM beschränkt. Dieser Betrag erhöht sich nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 S. 2 EStG bei auswärtiger Unterbringung auf 1200 DM.

Nach Ansicht der Rechtsprechung hat ein Lediger i. d. R. seinen Haushalt am Ort der Ausbildung<sup>20</sup>. Ein Wohnsitz wird am Studienort jedoch nur in Ausnahmefällen begründet. Nach ständiger Rechtsprechung der Finanz- und Verwaltungsgerichte<sup>21</sup> behalten z. B. ledige Studenten ihren Wohnsitz bei den Eltern, da durch die auswärtige Unterbringung die Bindung zum Elternhaus nicht verloren gehe und sie sich am Studienort nur vorübergehend zum Zwecke der Ausbildung aufhielten.

Der Student müßte demnach außerhalb der elterlichen Wohnung zwei Hausstände unterhalten! In einem solchen Fall liegt ein Betrag von 1200 DM p. a. (100 DM p. m.) weit unter den tatsächlichen Kosten.

Jedoch auch für den „normalen“ Fall, daß nur am Studienort ein Hausstand unterhalten wird, ist ein Betrag von 900 DM p. a. (75 DM p. m.) offensichtlich zu niedrig.

#### 2. Abzugsfähigkeit von Mietaufwendungen am Studienort

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG können Mietaufwendungen nur in Fällen einer „auswärtigen Unterbringung“ abgezogen werden. Das Merkmal der auswärtigen Unterbringung wird eng ausgelegt, da Aufwendungen für den Lebensunterhalt grundsätzlich vom Abzug ausgeschlossen sind<sup>22</sup>. Diese Auslegung geht auf die Erläuterungen des Regierungsentwurfs<sup>23</sup> zum StÄndG 1968 zurück, durch das § 10 Abs. 1 Nr. 9 (heute Nr. 7) EStG eingefügt wurde.

Danach sollte die Abzugsfähigkeit auf die Kosten begrenzt werden, die neben den Aufwendungen für den reinen Lebensunterhalt (Wohnen, Kleiden, Essen) anfallen, also z. B. Literatur, Studiengebühren, Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte etc. Ausnahmen erschienen nur insoweit gerechtfertigt, als reine Lebenshaltungskosten durch eine ausbildungsbedingte Unterbringung außerhalb des Ortes zusätzlich anfallen, an dem ein eigener Hausstand unterhalten wird.

Die Rechtsprechung lehnt sich dabei an die Definition der doppelten Haushaltsführung an<sup>24</sup>, die der Definition des § 10 Nr. 7 EStG entspricht.

Die Folge ist, daß nur dann Aufwendungen für Unterkunft geltend gemacht werden können, wenn zwei verschiedene eigene Hausstände unterhalten werden. Einem Studenten wird dies i. d. R. nicht möglich sein.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG<sup>25</sup> muß eine Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit

<sup>16</sup> Nach Tz. 21.1.31. der Verwaltungsverordnung (VwV) zum BAFöG (vgl. Bachmann [Bearb.], BAFöG, 12. Aufl. 1984) wird die Steuerpauschale mit 22 % auf den 300 DM übersteigenden Betrag des Monateinkommens berechnet.

<sup>17</sup> Palandt/Diederichsen, 44. Aufl. 1985, § 1610 Anm. 4 a) ii). Göppinger, Unterhaltsrecht, 4. Aufl. 1981, RdNr. 1007 f m. w. N.

<sup>18</sup> Göppinger (FN 17), RdNr. 1008.

<sup>19</sup> Schmidt/Drenseck, EStG, 4. Aufl. 1985, § 19 Anm. 12 m. w. N., BFH v. 10. 12. 1971, BStBl. II 1972, 242 = StRK EStG (bis 1974) § 9 (Abs. 1) S. 1 u. 2 R. 413; v. 10. 12. 1971, BStBl. II 1972, 251 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Ziff. 1 R. 487; v. 28. 9. 1984, BStBl. II 1985, 94 = StRK EStG 1975 § 10 Abs. 1 Nr. 7 R. 2 m. w. N.

<sup>20</sup> BFH v. 21. 8. 1974, BStBl. II 1975, 79 = StRK EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 S. 1 u. 2 R. 444; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, Kommentar, 19. Aufl. (Stand Sept. 1982), § 10 Anm. 315.

<sup>21</sup> RFH, RStBl. 1940, 514; 1941, 365; FG Münster, EFG 1976, 472; Tipke/Kruse, AO, 11. Aufl., § 8 Tz. 4; BVerfG, JR 1961, 113; VG Kassel, NJW 1950, 40; Wolf-Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl. 1974, § 38 VII 64.

<sup>22</sup> BFH v. 21. 8. 1974 (FN 20).

<sup>23</sup> BT-Drucks. V/3430, S. 10.

<sup>24</sup> So ausdrücklich BFH v. 21. 8. 1974 (FN 20).

<sup>25</sup> S. o. FN 1.

## MEINE MEINUNG

### Zur Behandlung der sog. nicht abziehbaren Ausgaben bei der Körperschaftsteuer

Dipl.-Kfm. DIETRICH KRÜGER, Berlin

#### 1. Problemstellung

Ausgaben, die aus mit 56% Steuern belastetem Einkommen zu leisten sind, führen zu einem Liquiditätsentzug nach Steuern, der um den Faktor  $100:44 = 2,27$  höher ist als bei einer vom zu versteuernden Einkommen abziehbaren Ausgabe. Eine vom zu versteuernden Einkommen nicht abziehbare Ausgabe senkt nämlich nicht die Steuerzahlung und „kostet“ daher brutto wie netto 100%, während eine abziehbare Ausgabe von brutto 100 die Steuerzahlung um 56 senkt und per Saldo netto nur 44% des Bruttobetrages „kostet“. Interessant werden diese trivialen Zusammenhänge erst dadurch, daß sie mit dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystem kombiniert werden. Innerhalb dessen werden die nicht abziehbaren Ausgaben der Körperschaften vom EK 56 abgezogen, was die bekannte Definitiv-Körperschaftsteuer auslöst. Wäre es nicht im Interesse eines Wegfalls der Definitiv-Körperschaftsteuer möglich, diese Ausgaben vom EK 0 abzuziehen? Ja, ist es nicht ein Gebot der Steuersystematik, nicht abziehbare – und das heißt doch wohl: steuerlich irrelevante – Vermögensabgänge mit steuerfreien – also ebenfalls steuerlich irrelevanten – Vermögenszugängen zum steuerfreien Einkommen zu verrechnen? Und schließlich: Wird nicht durch die Verrechnung mit dem EK 0 die (endgültige) Körperschaftsteuer, die „auf den nicht abziehbaren Ausgaben lastet“, durch die persönliche Einkommensteuer des Anteilseigners ersetzt und damit dem Anrechnungssystem vollends zum Durchbruch verholfen?

#### 2. Zweck der Körperschaftsteuer

Wirtschaftlich betrachtet ist die (endgültige) Körperschaftsteuer eine Besteuerung der Anteilseigner, denn ohne diese gäbe es für jene entweder höhere Dividenden oder mehr betriebliches Vermögen. Soweit sie auf die Steuer der Aktionäre anrechenbar ist, handelt es sich um eine Art Einkommensteuervorauszahlung oder anrechenbare Quellensteuer<sup>1</sup>.

Die Entstehung von endgültiger (Definitiv-)Körperschaftsteuer durch Nichtanrechnung gezahlter KSt auch im Falle vollständiger Ausschüttung paßt nicht in dieses Bild und ist nicht zweckmäßig (oder in *Tipkes* Terminologie: sachgerecht). Wenn der Zweck der KSt die Vorwegbesteuerung der Gesellschaftereinkommen aus der Gesellschaftstätigkeit ist, dann muß jede Mark gezahlte KSt anlässlich von Ausschüttungen mit einer Mark Einkommensteuerschuld ver-

rechnet werden können, damit der Zweck erreicht wird.

Damit ist klar, daß die Definitiv-Körperschaftsteuer ein Beweis für Unzulänglichkeiten im System der Körperschaftsteuer als Vorwegbesteuerung der Gesellschaftereinkommen ist. Zu klären bleibt, ob die Verrechnung nicht abziehbarer Ausgaben mit unbelastetem Eigenkapital eine sachgerechte Behebung dieses Systemfehlers<sup>2</sup> darstellt.

#### 3. Zweckentsprechende Gestaltung der Körperschaftsteuer (-Anrechnung)

Damit die Körperschaftsteuer (KSt) nie mehr wäre als eine Vorwegbesteuerung von Gesellschaftereinkommen, müßte Identität in den Bemessungsgrundlagen von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer (ESt) herrschen. In dem Augenblick, da eine Mark KSt-Bemessungsgrundlage zu einer Mark ESt-Bemessungsgrundlage wird, hat die Anrechnung der bereits gezahlten KSt auf die soeben entstandene ESt-Schuld zu geschehen. Es ist evident, daß der Abzug der nicht abziehbaren Ausgaben vom voll belasteten Eigenkapital diesen Grundsatz durchbricht. Dadurch gelangen Bemessungsgrundlagen der Gesellschaftsebene nicht auf die Anteilseignerebene: die Anrechnung mißlingt.

Aber das ist nicht der einzige Bruch im Anrechnungssystem. Ein zweiter Systembruch besteht darin, daß es Einkommensteile gibt, die nur auf Gesellschafterebene in die Bemessungsgrundlage eingehen: es handelt sich um die auf Gesellschaftsebene steuerfreien Einkommensteile, die aus steuerfreien Einnahmen (z. B. Dividenden, die aus DBA-Schachtelbeteiligungen stammen) abzüglich damit unmittelbar in Zusammenhang stehender Ausgaben bestehen. Diese Einkommensteile werden im Ausschüttungsfall einkommensteuerpflichtig.

Dadurch entstehen Bemessungsgrundlagen bei den Aktionären, denen keine Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer gegenüberstehen. Hier versagt also das heutige Besteuerungsverfahren in gegenüber der Definitiv-Körperschaftsteuer umgekehrter Weise: Während letztere dadurch entsteht, daß KSt-Bemessungsgrundlagen nicht zu ESt-Bemessungsgrundlagen werden, gibt es bei den körperschaftsteuerfreien Einkommensteilen ESt-Bemessungsgrundlagen ohne Pendant auf Gesellschaftsebene. Die Kenntnis dieser zweiten Abweichung von einer idealen Vorabbesteuerung der Gesellschafter ist wichtig für die Frage, ob die Definitiv-KSt durch Verrechnung der nicht abziehbaren Ausgaben mit

<sup>1</sup> An diesem Ergebnis ökonomischer Analyse des Steuerrechtskomplexes Körperschaftsteuer kann der vom „Einkommen der Körperschaften“ sprechende Gesetzestext natürlich nichts ändern. Vgl. hierzu *Schneider*, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1975, 97–112 [107].

<sup>2</sup> In der Begründung zum KStG 1977, BT-Drucks. 7/1470, heißt es auf S. 371 dazu: „Die Endgültigkeit dieser Belastung ist die zwangsläufige und gewollte Folge des Verbots, die Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen.“ Diese Zwangsläufigkeit wird hier bestritten.

EK 0 systemgerecht aus der Welt geschafft werden könnte. Denn das könnte sie nur dann, wenn es diesen zweiten Systembruch nicht gäbe, wenn also Steuerfreiheit bei der Körperschaftsteuer auch Steuerfreiheit bei der ESt bedeuten würde. Dann wäre es in der Tat folgerichtig, diese Ausgaben ebenso wie solche nach § 3 c EStG mit steuerfreien Einnahmen zu verrechnen.

Da aber in der Realität ausgeschüttete EK 0 bis auf EK 04 zu steuerpflichtigen Einkommen werden, würde der Abzug bei der KSt nicht abziehbarer Ausgaben vom EK 01, 02 oder 03 die Bemessungsgrundlage der ESt mindern, und das bedeutet: diese Ausgaben würden auf Gesellschafterebene abziehbar werden. Das wäre dann Systembruch Nr. 3 im Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren.

#### 4. Fazit

Eine systemkonforme Abschaffung der endgültigen KSt kann nur gelingen, wenn nicht die Symptome,

sondern die Ursachen korrigiert werden. Die Kausaltherapie im KSt-Recht lautet: es müssen alle Abweichungen vom Grundsatz der Identität der Bemessungsgrundlagen auf Seiten der Gesellschaft (sprich: der Vorwegbesteuerung) und der Gesellschafter (der endgültigen Einkommensbesteuerung) abgeschafft werden. Dazu gehört einerseits die Verrechnung aller steuerirrelevanten Ausgaben mit dem steuerfreien Einkommen; dadurch entfällt die Definitiv-Körperschaftsteuer. Dazu gehört aber auch andererseits, daß Einkommensteile nicht mehr sowohl steuerfrei (bei der KSt) als auch steuerpflichtig (bei der ESt) sein können. Denn nur dann, wenn KSt-Freiheit auch ESt-Freiheit bedeutet, können die KSt-irrelevanten Ausgaben vom EK 0 abgezogen werden, ohne dadurch zugleich bei der ESt abziehbar zu werden<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Eine konsistente Lösung nur des Definitiv-KSt-Problems wäre es immerhin, die nicht abziehbaren Ausgaben vom EK 04 abzusetzen.

durch zwangsläufige Aufwendungen in tatsächlicher Höhe steuerlich als Minderung des Einkommens berücksichtigt werden, zumindest dürfen keine realitätsfremden Grenzen gesetzt werden. Eine solche realitätsfremde Grenze liegt aber vor, wenn Mietaufwendungen Auszubildender unzureichend berücksichtigt werden. Dabei ist eine Minderung der Leistungsfähigkeit nicht nur durch zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen<sup>26</sup> anzunehmen. Vielmehr führt speziell die Ausbildungssituation zu einer Minderung der Leistungsfähigkeit. Dies versucht der Gesetzgeber auszugleichen, indem er denjenigen, die an der Aufnahme eines Studiums gehindert wären, Leistungen nach dem BAFöG gewährt.

Auf diese Leistungen besteht nach § 1 BAFöG ein Rechtsanspruch. Das BAFöG dient der Verwirklichung der vom Sozialstaatsprinzip des § 20 Abs. 1 GG und der von der grundrechtlichen Wertordnung geforderten Chancengleichheit<sup>27</sup>.

Gewährt der Staat einerseits Leistungen, die sich am Prinzip der „sparsamen Gesamtdeckung“<sup>28</sup> orientieren, d. h. eine Art Existenzminimum gewähren, so können nicht andererseits Aufwendungen, für die solche Leistungen gewährt werden, steuerlich vom Abzug ausgeschlossen werden.

Dadurch, daß prinzipiell Auszubildenden Leistungen in bestimmter Höhe gewährt werden, anerkennt der Gesetzgeber eine Sondersituation bzw. eine bestimmte Bedarfssituation bestimmter Ausbildungsgänge und -situationen. Hieran ist er auch bei der steuerlichen Bewertung gebunden, wenn er nicht dem Gleichheitssatz und dem Sozialstaatsprinzip entgegenhandeln will. Ausbildungskosten sind deshalb zumindest in der Höhe zwangsläufige Aufwendungen und mindern die steuerliche Leistungsfähigkeit, als anderen zum Ausgleich mangelnder Leistungsfähigkeit Unterstützungen nach dem BAFöG gewährt werden.

Nach dem BAFöG erhält ein Student dann einen Mietzuschuß, wenn er nicht bei den Eltern wohnt. Dabei wird

die Unterbringung am Studienort als ausbildungsbedingt angesehen.

Beihilfen für die Unterkunft werden nach dem BAFöG unter diesen Voraussetzungen gezahlt. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens müßten demnach dieselben Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden.

Es ist zwar nicht zu verkennen, daß ein solcher Abzug von Mietaufwendungen in der Praxis zu Abgrenzungsproblemen führen kann, allerdings sind Praktikabilitätsgesichtspunkte kein Argument für eine Ungleichbehandlung mit BAFöG-Beziehern. Zudem weist auch hier das BAFöG praktikable Lösungsmöglichkeiten auf. Die Aufwendungen für die Unterkunft eines Studenten sind unvermeidbare Mehraufwendungen. Es kann nicht davon ausgegangen werden, hier die Unterkunft als Teil des Lebensunterhalts zu betrachten, vielmehr ist sie meist unabdingbare Voraussetzung für ein ordnungsgemäßes Studium.

Dies sieht die Rechtsprechung, wenn sie bei Studenten i. d. R. keinen Wohnsitz am Studienort annimmt<sup>29</sup>, weil der Aufenthalt nur vorübergehend und für Zwecke des Studiums begründet werde. Man könnte als Gegenargument anführen, daß auch ein Arbeitnehmer eine Unterkunft am Arbeitsort nur wegen seiner Anstellung bezieht, ohne daß damit Werbungskosten vorliegen. Dieses Argument ist jedoch nicht stichhaltig, da ein lediger Auszubildender während seiner Ausbildung i. d. R. bei den Eltern wohnt. Aufwendungen entstünden insoweit nicht. Eine Unterkunft am Studienort ist deshalb durch die Ausbildung veranlaßt.

Davon geht auch das BAFöG aus, das Auszubildenden, die nicht bei den Eltern wohnen, folgenden erhöhten Bedarf zuspricht:

Nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 BAFöG	190 DM
wenn die Miete 190 DM übersteigt,	
75 % des übersteigenden Betrages	
(§ 14 a i. V. m. §§ 8, 9 Abs. 1 Nr. 3 Härte V)	
höchstens jedoch	60 DM

250 DM

<sup>26</sup> BVerfGE 67, 290 (st. Rspr.).

<sup>27</sup> Ramsaumer/Stallbaum, BAFöG, 1984, § 1 Anm. 2.

<sup>28</sup> Ramsaumer/Stallbaum, BAFöG, 1984, § 1 Anm. 3.

<sup>29</sup> S. o. FN 21.

Dies entspricht einem Jahresbetrag von 3000 DM lediglich für die Unterkunft.

Mietaufwendungen, die durch die Unterbringung am Studienort veranlaßt werden, müssen deshalb zumindest in der Höhe anerkannt werden, wie Leistungen nach dem BAFöG hierfür gewährt werden.

### 3. Verfassungswidrigkeit der Begrenzung abzugsfähiger Ausbildungsaufwendungen

Fortbildungskosten werden von Rechtsprechung und Gesetzgeber als Werbungskosten anerkannt, weil diese mit Einkünften in unmittelbarem Zusammenhang stehen; Ausbildungskosten wird dagegen der Abzug verweigert bzw. nur i. H. v. 900 DM p. a. gewährt.

Eine Abgrenzung zwischen Fortbildungs- und Ausbildungskosten ist aber naturgemäß schwer. Unbestreitbar ist die Verwandtschaft beider Aufwendungsarten. So werden Aufwendungen als Fortbildungskosten anerkannt, die eigentlich Ausbildungskosten darstellen, wie z. B. Aufwendungen nach einem Berufswechsel zur „Fortbildung“ im neuen Beruf, Aufwendungen für Teilnahme an Abendkursen und Fernlehrgängen oder Aufwendungen, die gleichzeitig Ausbildung und Fortbildung dienen<sup>30</sup>. Diese weite Auslegung des Begriffs „Fortbildungskosten“ resultiert aus der unbefriedigenden Lage, daß Ausbildungskosten vom Einkommen nur in geringem Umfang abgezogen werden können.

Bei Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ist es jedoch nicht möglich, Fortbildungskosten in vollem Umfang zum Abzug zuzulassen, Ausbildungskosten aber auf eine realitätsfremde Summe zu begrenzen. Aufwendungen für die Ausbildung sind naturgemäß höher zu veranschlagen als 900 DM p. a. Hiervon geht der Gesetzgeber – wie im BAFöG ersichtlich – selbst aus. Zum Gesetzentwurf des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG stellte der Finanzausschuß des Deutschen Bundestages fest, daß diese gesetzliche Regelung nur als ein erster Schritt auf dem Gebiete der Förderung der beruflichen Aus- und Weiterbildung zu werten sei<sup>31</sup>. Insbesondere wurden Bedenken gegen die unterschiedliche Behandlung von Fortbildungs- und Ausbildungskosten geäußert.

Ziel der Gesetzgebung sollte sein, dieser unterschiedlichen Behandlung weitgehend die Bedeutung zu nehmen<sup>32</sup>. Die Regelung ist jedoch unbefriedigend. Die Kritik hiergegen beanstandet, daß der Abzug auf relativ niedrige Beträge begrenzt ist, die weit unter den regelmäßig erwachsenden Aufwendungen liegen. Der Abzug ist keineswegs „angemessen“, wie der Reg. Entw.<sup>33</sup> meint; die Begrenzung macht vielmehr die ganze Regelung zu einer halbherzigen Maßnahme. Überdies sind die seit 1969 unverändert geltenden Höchstbeträge durch die Geldentwertung noch unzulänglicher geworden. Eine weitere Entwertung tritt durch Einbindung in den Sonderausgabenpauschalbetrag nach § 10 c Abs. 1 ein<sup>34</sup>.

Diese Begrenzung ist schon deshalb realitätsfremd, weil das BAFöG erkennbar andere Grenzen setzt.

So werden, wie bereits gesagt, nach dem BAFöG Unterstützungen für die Unterkunft bis zu 250 DM p. m. (s. o. 2) gewährt;

dies entspricht p. a. 3000 DM  
Insgesamt gewährt das BAFöG  
(s. o. II.2) Zuschüsse bis zu 788 DM p. m.;  
entsprechend p. a. 9456 DM

Allein dieser Vergleich zeigt, wie realitätsfremd die Grenze von 900 DM p. a. ist.

Ein weiteres Argument folgt aus der Entstehungsgeschichte des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Nach dem Reg. Entw.<sup>35</sup> zu § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG wurde der Betrag von 900 DM mit dem Steuerfreibetrag nach § 33 a Abs. 1 EStG abgestimmt. Hieraus wurde die Begrenzung auf 900 DM gerechtfertigt.

§ 33 a Abs. 1 EStG wurde inzwischen vom BVerfG als mit dem Grundgesetz unvereinbar und für nichtig erklärt, soweit der Abzug im Jahre 1971 auf 1200 DM beschränkt war<sup>36</sup>.

Wenn der Gesetzgeber eine nichtige Begrenzung der Abzugsfähigkeit als Maßstab überträgt, so müssen die Bedenken auch für die hieraus übernommene neue Begrenzung gelten, soweit sich kein anderer Rechtfertigungsgrund ergibt. Die Nichtigkeitserklärung von § 33 a EStG erfolgte für das Jahr 1971, zu einer Zeit, als § 10 Abs. 1 Nr. 9 (bzw. Nr. 7) eingefügt wurde. Eine Rechtfertigung für die Begrenzung ist nicht gegeben.

### 4. Besteuerung unter das Existenzminimum

In vielen Fällen führt die Besteuerung dazu, daß z. B. ein Student, der neben dem Studium arbeitet und Einkünfte bezieht, weniger behält, als ihm zustünde, wenn er Leistungen nach dem BAFöG bezöge.

Auch kann gleichzeitig ein Bedarf nach dem BAFöG und Steuerpflicht bestehen.

Als Beispiel mag folgender fiktiver Fall dienen, in dem ein nicht selbständiger lediger Student 1250 DM Bruttogehalt bezieht (= Jahreseinkommen von 15.000 DM). Bezieht dieser Student Leistungen nach dem BAFöG, so errechnet sich der Bedarf unter Berücksichtigung des anzurechnenden Einkommens (15.000 DM).

Hierzu folgendes Beispiel:

#### a) Ermittlung des anzurechnenden Einkommens

	DM	DM
Bruttoeinkommen (p. a.)		15.000,—
./. Weihnachts-, Arbeitnehmerfreibetrag, Werbungskostenpauschale		<u>1.644,—</u>
Einkommen nach § 21 Abs. 1 BAFöG (p. a.)		13.356,—
Hiervon gehen ab		
nach § 21 Abs. 1 Nr. 3 BAFöG		
Tz. 21.1.31 VwV BAFöG <sup>37</sup>		
Steuern 22% von 9756,— DM	2.146,32	
nach § 21 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 21 Abs. 2 Nr. 1 BAFöG Sozialversicherung		
18,5% von 13.356,— DM	<u>2.470,86</u>	<u>4.617,18</u>
verbleibt anzurechnendes Einkommen		
p. a. von		<u>8.738,82</u>
entsprechend monatlich rd.		<u>728,—</u>

#### b) Restbedarf

Bedarf nach dem BAFöG (s. o. II.2)		788,—
./. anzurechnendes Einkommen (s. o. 2)	728,—	
davon anrechnungsfrei (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 c BAFöG)	<u>260,—</u>	<u>468,—</u>
Restbedarf nach dem BAFöG		<u>320,—</u>

30 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 20), (Stand: Juni 1974), § 9 Anm. 36, E 129.

31 BT-Drucks. V/3602.

32 BT-Drucks. V/3430.

33 BT-Drucks. V/3430.

34 *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 20), (Stand: Sept. 1982), § 10 Anm. 290, E 161.

35 BT-Drucks. V/3430.

36 BVerfGE 67, 290.

37 S. o. FN 16.

Der Student hat also, wenn alle übrigen Voraussetzungen für die Gewährung von Leistungen nach dem BAFöG vorliegen, einen Anspruch auf Zahlung von 320 DM obwohl, sein Monatseinkommen 1250 DM brutto beträgt.

Nach Abzug von Steuern und Sozialversicherung<sup>38</sup> verbleibt bei diesem Bruttoeinkommen ein Nettobetrag von 885,14 DM. Zusammen mit den Bezügen nach dem BAFöG steht somit ein monatlicher Nettobetrag von 1205,14 DM zur Verfügung!

Zu ähnlichen Ergebnissen führt die Berechnung des Brutto-Jahreseinkommens, ab dem kein Anspruch nach dem BAFöG mehr besteht<sup>39</sup>; besteht keine Sozialversicherungspflicht, so bleibt ein Monatsnetto von 1400 DM.

Der monatliche Betrag, bis zu dem ein BAFöG-Bezieher als förderungswürdig gilt, liegt demnach bei ca. 1200-1250 DM.

Ein Existenzminimum bzw. der Betrag, ab dem eine Besteuerung einsetzen darf, kann nicht unter dem Betrag liegen, bei dem man vergleichbare Personen noch bezuschußt.

Es steht nicht entgegen, daß die Leistungen nach dem BAFöG nur darlehensweise gewährt werden. Die grundsätzliche Festlegung eines Existenzminimums durch das BAFöG kann nicht bestritten werden. Dabei muß es dem Gesetzgeber vorbehalten bleiben, wie er einen Bedarf deckt.

Auch Sozialhilfe muß nach § 15 b BSHG bei vorübergehender Notlage zurückgezahlt werden. Von einer vorübergehenden - weil ausbildungsbedingten - Bedarfssituation geht auch das BAFöG aus. Durch die Finanzierung einer qualifizierten Ausbildung wird auch die Mög-

lichkeit geschaffen, das Darlehen zurückzuzahlen. Im übrigen besteht die Möglichkeit daß das Darlehen teilweise erlassen wird (§§ 18 Abs. 5 b, 18 b BAFöG). Hierdurch wird dem Grundsatz des § 17 Abs. 1 BAFöG Rechnung getragen, daß Ausbildungsförderung als Zuschuß geleistet wird.

Das BAFöG legt ein Existenzminimum fest, das z. B. einem Studenten ein Studium ermöglichen soll.

Wird nun in das so berechnete Existenzminimum eines anderen Studenten durch die Steuergesetzgebung eingegriffen, so ist dieser durch die Grundrechte stärker geschützt als jemand, der vom Staat Sozialleistungen beansprucht. Dies wird jedoch nicht beachtet, wenn das Gesetz ihm nicht zugesteht, was für andere ein Existenzminimum darstellt.

Hier ist die paradoxe Situation geschaffen, daß Werkstudenten, denen kein BAFöG zusteht (z. B. weil das Einkommen der Eltern über der Anrechnungsgrenze liegt), die höheren Netto-Bezüge der anderen mitfinanzieren sollen, ohne daß ihre Ausbildungssituation entsprechend berücksichtigt wird.

Es verletzt den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG<sup>40</sup> und die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG, wenn der Staat einem Bürger das nimmt, was er ihm, würde es ihm fehlen, zu gewähren hätte<sup>41</sup>.

In einem Lohnsteuerhaftungsverfahren hat der BFH<sup>42</sup> die Meinung vertreten, daß ein Auszubildender, der eigene Einkünfte erziele, nicht mit einem Auszubildenden vergleichbar sei, der Leistungen nach dem BAFöG bezieht. Diese Begründung vermag jedoch die Entscheidung nicht zu rechtfertigen.

Als tragendes Argument führt der BFH an, ein Anspruch auf Ausbildungsförderung bestehe nur, wenn dem Auszubildenden die für seinen Lebensunterhalt und seine Ausbildung erforderlichen Mittel anderweitig nicht zur Verfügung ständen.

Dies läuft letztlich darauf hinaus, den Steuerpflichtigen auf Unterhaltsansprüche zu verweisen, um die Besteuerung sicherzustellen.

Eine Besteuerung ist jedoch nur insoweit gerechtfertigt, als der Steuerpflichtige steuerlich leistungsfähig ist. Bestehen Unterhaltsansprüche, so ist dies ein Zeichen, daß der Unterhaltsbedarf des Auszubildenden, d. h. das Existenzminimum nicht gedeckt ist.

Dieses Existenzminimum ist durch Art. 1 Abs. 1, 2 Abs. 1, 3 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG geschützt. Dabei ist die Änderung der Rechtsprechung des BVerfG zu berücksichtigen, die vom reinen Willkürverbot abgerückt ist und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht mehr nur im Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG begründet, sondern wegen des Gebots, ein systemtragendes Prinzip nicht willkürlich zu durchbrechen durch Art. 3 Abs. 1 GG geschützt sieht. Die Begründung des BFH basiert auf dem reinen Willkürverbot, das lediglich die konkreten Sachverhalte vergleicht, worauf auch die Vorinstanz<sup>42</sup> ausdrücklich abstellt.

Wird jedoch die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch Art. 3 Abs. 1 GG garantiert, so kommt einem direkten Vergleich zwischen Arbeitseinkünften und BAFöG-Bezügen keinerlei Aussagekraft zu. Die Frage ist vielmehr, ob die Leistungsfähigkeit beider Fälle ver-

38 Lt. Tabelle (1985) betragen Lohnsteuer 127,70 DM und Kirchensteuer 11,49 DM; an Sozialversicherung (Arbeitnehmeranteile lt. Tabelle der AOK Bonn) fallen 225,67 DM an.

39 Die Grenze, bis zu der ein Anspruch nach dem BAFöG besteht, liegt bei einem Brutto-Jahreseinkommen von 21.452,80 DM. Hieraus ermittelt sich der BAFöG-Anrechnungsbetrag wie folgt:

	DM	DM
Bruttoeinkommen		21.452,80
./. Weihnachts-, Arbeitnehmerfrei-		
betrag, Werbungskostenpauschale		1.644,—
Einkommen nach § 21 Abs. 1		
BAFöG (p. a.)		19.808,80
hiervon gehen ab:		
nach § 24 Abs. 1 Nr. 3 BAFöG		
Tz. 21. 1. 31 VwV BAFöG für		
Steuern 22% von DM 16.208,80 DM	3.565,94	
nach § 21 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m.		
§ 21 Abs. 2 Nr. 1 BAFöG für Sozial-		
versicherung 18,5% von 19.808,90 DM	3.664,63	7.230,57
verbleibt ein anzurechnendes		
Einkommen von		12.578,23
entsprechend monatlich	rd.	1.048,—
./. anrechnungsfrei (§ 23 Abs. 1		
Nr. 1 c BAFöG)		260,—
anzurechnen		788,—

Das anzurechnende Einkommen entspricht dem BAFöG-Höchstsatz, so daß kein Restbedarf mehr besteht.

Bei diesem Bruttoeinkommen (monatlich 1787,73 DM) verbleibt nach Abzug von Steuern (LSt 234,60 DM; KiSt 21,11 DM lt. Tabelle 1985) und Sozialversicherung (Arbeitnehmeranteile lt. Tabelle der AOK Bonn 322,33 DM) ein monatliches Nettoeinkommen von 1209,69 DM.

Bei einem Brutto-Jahreseinkommen von 5556,50 DM (der Betrag, bis zu dem Einkommen nach dem BAFöG anrechnungsfrei bleibt) kann das Gesamtbrutto (Summe aus BAFöG-Restbedarf und tatsächlichen Nettoeinkünften) noch höher sein. Dieser Betrag ist, soweit in den Semesterferien verdient, steuer- und sozialversicherungsfrei. Auf einen durchschnittlichen Monatsbetrag umgerechnet sind dies

netto	463,04 DM
zuzüglich BAFöG-Höchstsatz ca.	788,— DM
insgesamt	1.251,04 DM

40 Tipke, Steuerrecht (FN 2), S. 290.

41 Tipke, Steuerrecht (FN 2), S. 37.

42 BFH v. 18. 7. 1985 VI R 93/80, BStBl. II 1985, 666 = StRK EStG 1975 § 19 Abs. 1 Nr. 1 R. 18; so auch Vorinstanz FG Hamburg, EFG 1980, 345.

gleichbar ist, oder ob das BAFöG einen Anhaltspunkt für das Existenzminimum bieten kann.

Besteht bei einem Auszubildenden ein Bedarf, d. h. ist sein Existenzminimum durch eigene Einkünfte nicht gedeckt, so gewährt das Gesetz zivilrechtliche Unterhaltsansprüche, soweit der Verpflichtete zur Zahlung in der Lage ist.

Hierauf geleistete Unterhaltszahlungen mindern die Leistungsfähigkeit des Verpflichteten, sie müssen also steuerlich abziehbar sein, zumindest darf keine realitätsfremde Grenze gesetzt werden (s. o. II). Besteht ein Unterhaltsanspruch nicht, so normiert das BAFöG einen öffentlich-rechtlichen Anspruch, zum Ausgleich für das fehlende Existenzminimum. Leistungen nach dem BAFöG ersetzen insoweit fehlenden Unterhalt. Gezahlter Unterhalt muß – auch wenn er beim Verpflichteten die steuerliche Bemessungsgrundlage mindert – steuerfrei bleiben, soweit er einen bestehenden Bedarf unterhalb des Existenzminimums deckt. Dasselbe gilt für unterhaltsersetzende Leistungen nach dem BAFöG. Eigene Einkünfte des Berechtigten mindern die Abzugsfähigkeit beim Verpflichteten (bzw. den BAFöG-Anspruch). Zahlungen des Unterhaltsverpflichteten über den Bedarf nach dem BAFöG hinaus sind entweder Schenkungen und erhöhen insoweit die steuerliche Leistungsfähigkeit nicht, oder es sind zwangsläufige Aufwendungen, die de lege ferenda im Wege des Realsplittings beim Berechtigten erfaßt werden können<sup>43</sup>. Dabei darf die Besteuerung, egal, ob ein Realsplitting eingeführt wird oder der Student eigene Einkünfte erzielt, nicht unterhalb des Bedarfs einsetzen, den das BAFöG zugesteht.

Zwar hat das BVerfG bis heute lediglich Sozialhilfe und Grundfreibetrag als Anhaltspunkte für ein Existenzminimum bezeichnet. Hieraus kann jedoch nicht der Umkehrschluß gezogen werden, daß Leistungen nach dem BAFöG nicht als Anhaltspunkt dienen können. Vielmehr bietet sich das BAFöG als Vergleichsmaßstab geradezu an, denn es ist speziell auf die Ausbildungssituation zugeschnitten.

Der Bedarf nach dem BAFöG ist somit ein Anhaltspunkt für das Existenzminimum.

Das einzige Argument, das die Entscheidung des BFH tragen kann, wird mit nur einem Satz erwähnt, daß nämlich erst im Veranlagungsverfahren abschließend darüber entschieden wird, ob der Einzelne im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit besteuert wird, nicht bereits im Lohnsteuer-Abzugsverfahren. Bei einer Entscheidung im Veranlagungsverfahren wäre jedoch die Argumentation des BFH nicht stichhaltig. Denn es ist nicht möglich, den Steuerpflichtigen – dem man Steuern abverlangt – auf seine Unterhaltsansprüche zu verweisen und ihm zuzumuten, Leistungen mitzufinanzieren, die anderen mehr gewähren, als man ihm selbst beläßt.

Liegen also Einnahmen unter dem Existenzminimum, wofür das BAFöG einen Maßstab bildet, so ergibt sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip zwingend, daß eine Steuerpflicht nicht bestehen kann<sup>44</sup>.

##### 5. Ausbildungskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben

Grundsätzlich ausdiskutiert erscheint die Frage, ob Kosten der Berufsausbildung Werbungskosten oder

Betriebsausgaben sein können. In der neueren Literatur und Rechtsprechung findet sich oft nur lapidar die Feststellung, Fortbildungskosten gehörten zu den Werbungskosten, dagegen seien Ausbildungskosten als Kosten der Lebensführung<sup>45</sup> nur als Sonderausgaben abzugsfähig<sup>46</sup>. Als Begründung wird angeführt, Ausbildungskosten stünden nicht in ausreichendem zeitlichen Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit<sup>47</sup>; sie seien keiner Einkunftsart zuzuordnen, da nicht feststehe, welcher Einkunftsart nach der Ausbildung die späteren Einkünfte zuzuordnen sind<sup>48</sup>; außerdem würden sie in erster Linie zum Erwerb der Einkommensquelle, nicht der Einnahmen gemacht<sup>49</sup>.

Aufgrund der ständigen Rechtsprechung wird nur noch die Abgrenzung zwischen Fortbildungs- und Ausbildungskosten in Einzelfällen diskutiert<sup>50</sup>.

Die Rechtsprechung hat einen oft unüberschaubaren, widersprüchlichen Wirrwarr an Einzelentscheidungen geschaffen. So erkannte der VI. Senat des BFH z. B. Studienkosten in der älteren Rechtsprechung als „Fortbildungskosten“ an, wenn das Studium die Kenntnisse im ausgeübten Beruf erweitert<sup>51</sup>, ohne daß ein Beruf angestrebt wird, dessen Voraussetzung ein Studium ist<sup>52</sup>.

In der jüngeren Rechtsprechung, die auf ein Urteil des IV. Senats<sup>53</sup>, zurückgeht, wurden Kosten eines Hochschulstudiums zu den Ausbildungskosten gerechnet, wenn ein Abschluß angestrebt wird<sup>54</sup>. Begründet wurde dies damit, daß aus Gründen der Gleichbehandlung die Abzugsfähigkeit von Studienkosten auch bei Vorhandensein einer einschlägigen Tätigkeit grundsätzlich abzulehnen sei<sup>55</sup>; das Studium eröffne stets eine andere berufliche, gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung<sup>56</sup>. Ausnahmen hiervon werden jedoch dann gemacht, wenn die Verpflichtung zur Ausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses anfällt, z. B. beim Hochschulstudium eines Offiziers<sup>57</sup>.

Die Argumente für die Nichtanerkennung von Studienkosten als vorweggenommene Werbungskosten sind nicht überzeugend. Denn was ist die Ausbildung anderes, als Aufwand für den Erwerb von Einnahmen, also Werbungskosten nach dem Wortlaut des Gesetzes? Nur

45 *Hermann/Heuer/Raupach* (FN 20), (Stand: Juni 1974), § 9 Anm. 36; BFH, BStBl. II 1972, 242; II 1972, 251.

46 *Schmidt/Drenseck* (FN 19), § 19 Anm. 12 „Ausbildungskosten“; *Schmidt-Heinicke* (FN 19), § 10 Anm. 22/23.

47 *Tipke*, Steuerrecht (FN 2), S. 284; *Hermann/Heuer/Raupach* (FN 20), (Stand: Juni 1970), § 4 Anm. 62 m. w. N.; *Littmann/Conradi*, Einkommensteuerrecht, 14. Aufl., § 12 RdNr. 58 f.

48 *Hermann/Heuer/Raupach* (FN 20), (Stand: Juni 1970), § 4 Anm. 62 m. w. N.

49 *Weissensee*, DStR 1965, 224 (225); *Littmann*, Einkommensteuerrecht, 13. Aufl. 1981, § 9 RdNr. 11; § 12 RdNr. 47, spricht von „Aufwendungen zur Schaffung des geistigen und seelischen Fundaments einer späteren Berufstätigkeit“, die „insoweit gleichartig mit denjenigen zur Schaffung toten Kapitals“ seien. Die Neubearbeitung von *Conradi* (FN 47) hält diese Begründung nicht mehr aufrecht.

50 Vgl. *Nielsen*, FR 1978, 339; *Stolz*, FR 1979, 242.

51 BFH v. 13. 11. 1959, BStBl. III 1960, 53 = StRK EStG (bis 1974) § 9 S. 1 u. 2 R. 106; v. 25. 1. 1966, BStBl. III 1966, 198 = StRK EStG (bis 1974) § 9 S. 1 u. 2 R. 327; v. 25. 11. 1966, BStBl. III 1967, 200 = StRK EStG (bis 1974) § 9 S. 1 u. 2 R. 347; v. 25. 11. 1966, BStBl. III 1967, 340 = StRK EStG (bis 1974) § 9 S. 1 u. 2 R. 349.

52 BFH v. 24. 8. 1962, BStBl. III 1962, 488 = StRK EStG (bis 1974) § 9 S. 1 u. 2 R. 186.

53 BFH v. 16. 3. 1967, BStBl. III 1967, 723 = StRK EStG (bis 1974) § 4 BetrAusg. R. 19.

54 BFH v. 28. 9. 1984 m. w. N. (FN 19).

55 BFH v. 20. 9. 1957, BStBl. III 1957, 424 = StRK EStG (bis 1974) § 9 S. 1 u. 2 R. 65.

56 BFH v. 16. 3. 1967 (FN 53).

57 BFH v. 7. 11. 1980, BStBl. II 1981, 216 = StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 R. 3; v. 28. 9. 1984, BStBl. II 1985, 87 = StRK EStG 1975 § 42 R. 14.

43 *Lang*, StW 1983, 103 (123 ff.); *StuW* 1984, 127 (132 ff.).

44 Ein Verfahren, in dem Verfassungswidrigkeit gerügt wird, ist z. Zt. vor dem FG Köln (Az. I K 358/85) anhängig.



wenn man axiomatisch unterstellt, daß Ausbildungskosten Kosten der Lebensführung darstellen, wird die Nichtanerkennung nachvollziehbar.

Die Entstehung des Axioms begründet sich aus der Entwicklung der Rechtsprechung seit der des Preußischen OVG zum Preußischen EStG 1891<sup>58</sup>.

Das OVG lehnte anfangs jegliche Abzugsfähigkeit beruflicher Bildungskosten wie z.B. für Fachliteratur oder Fortbildungskurse<sup>59</sup> mit der Begründung ab, daß diese Aufwendungen nicht unmittelbar dem Erwerb, der Sicherung und dem Erhalt des Einkommens dienten. Im Falle eines Arztes wird ausgeführt, die Aufwendungen dienten dazu, den Arzt auf der Höhe der neuesten wissenschaftlichen Forschungen zu erhalten, seine Kenntnisse zu bereichern und ihn zu befähigen, gegebenenfalls die neu erfundenen Heilmethoden in Anwendung zu bringen usw.; das könne sich aber regelmäßig nur auf den ärztlichen Beruf als Einkommensquelle beziehen<sup>60</sup>.

Diese auf der Quellentheorie basierende strenge Trennung von Einkommen und Einkommensquelle wurde durch die Rechtsprechung zuerst bei Einkünften aus Kapital- und Grundvermögen aufgegeben<sup>61</sup>, bei der Abzugsfähigkeit von Bildungskosten zunächst jedoch weiter aufrechterhalten.

Erst mit dem Urteil vom 17. 5. 1913<sup>62</sup> wurde auf den Zweck der Aufwendungen abgestellt. In der Folge wurden Kosten zum Abzug zugelassen, die ein angestellter Maler für seine Studien außerhalb seiner Tätigkeit aufwendete<sup>63</sup>. Dies bedeutete jedoch keine grundsätzliche Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung.

Das EStG vom 29. 3. 1920 übernahm den Werbungskostenbegriff des preußischen EStG von 1891. Die Rechtsprechung des RFH sah Ausgaben zur Erlernung eines Berufes oder weiterer Ausbildung (Fortbildung) nicht als Werbungskosten an<sup>64</sup>, ließ aber Weiterbildungskosten wie z.B. Fachliteratur zum Abzug zu<sup>65</sup>.

Durch das EStG vom 10. 8. 1925 wurden z.T. Fortbildungskosten in § 17 Abs. 1 Nr. 4<sup>66</sup> erstmalig zum Abzug zugelassen, allerdings auf Höchstbeträge begrenzt. Dabei umfaßte der Begriff Sonderleistungen Maßnahmen, die zu einer besseren beruflichen Stellung führten (z.B. Spezialisierung wie die eines Anwalts zum Fachanwalt); reine Weiterbildungskosten wurden als Werbungskosten anerkannt. Fortbildungskosten dagegen stellten auch als „abzugsfähige Sonderleistungen“ Kosten der Lebenshaltung dar. Nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1925 fielen Ausbildungskosten nicht unter die Sonderleistungen, obwohl sie zu den Fortbildungskosten gerechnet werden.

Stutz<sup>67</sup> merkt zur Entstehungsgeschichte des § 17 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1925 an, Staatssekretär Popitz habe eingewendet, mit „Fortbildungskosten“ seien alle Aufwendungen zu verstehen, die jemand macht, um sich weiter auszubilden und dadurch seine berufliche Stellung oder seine Lebensstellung zu verbessern.

58 Zur Entwicklung der Rechtsprechung mit weiteren Nachweisen Boedicker, *Ausbildungskosten und Fortbildungskosten im Einkommensteuerrecht*, Düsseldorf 1965, S. 5 ff.

59 OVG v. 19. 1. 1893, OVGSt 1, 123 (126); v. 16. 11. 1895, OVGSt 4, 196 (200); v. 28. 6. 1900, OVGSt 9, 167 (168).

60 OVG v. 16. 11. 1895, OVGSt 4, 196 (200).

61 OVG v. 5. 12. 1900, OVGSt 9, 46 (47).

62 OVGSt 16, 173 (174).

63 OVG v. 17. 5. 1914 (Zit. nach Boedicker [FN 58], S. 7).

64 RFHE 15, 291 (293) unter Hinweis auf Glaser, EStG 1920 (Komm.), S. 209.

65 RFH v. 26. 9. 1923, StuW 1923, 903.

66 „Abzugsfähige Sonderleistungen sind Ausgaben für die Fortbildung in dem Beruf, den der Steuerpflichtige ausübt.“

67 Komm. z. EStG 1925, Bd. 1, 1927, § 17 Anm. 26 f.

Solche Aufwendungen seien ebensowenig abzugsfähig, wie Aufwendungen zur Verbesserung eines Betriebes (sic!). Die Aufnahme der beantragten Vorschrift (sc. Fortbildungskosten ohne den Zusatz „im ausgeübten Beruf“) würde dazu führen, daß ein Steuerpflichtiger, der studiert, auch seine Kollegengelder, seine Bücherkosten und dergleichen abziehen könne. Die meisten Steuerpflichtigen, die sich in der Ausbildung befänden, seien zudem nicht selbst steuerpflichtig. Schwierigkeiten könnten deshalb auch hinsichtlich der Frage entstehen, ob die Ausbildungskosten im Falle der Zusammenveranlagung beim Haushaltsvorstand abgezogen werden dürfen.

Hinter der Beschränkung auf Fortbildungskosten im ausgeübten Beruf stand erkennbar die Befürchtung, daß durch die Hintertür der Haushaltsbesteuerung Unterhaltsaufwendungen beim Haushaltsvorstand in Abzug gebracht werden könnten. Deshalb wurden nicht – wie vorgesehen – alle „Fortbildungskosten“ einschließlich der Ausbildungskosten zum Abzug zugelassen, sondern nur die Fortbildungskosten im ausgeübten Beruf, die in der Folge als Fortbildungskosten schlechthin bezeichnet wurden.

Das EStG vom 16. 10. 1934 enthielt keine Bestimmung, die Fortbildungskosten ausdrücklich zum Abzug zuließ. Dies erscheint rückblickend betrachtet entbehrlich, weil sich die Auffassung durchzusetzen begann, daß Fortbildungskosten als Werbungskosten abzugsfähig sind<sup>68</sup>.

Ausbildungskosten wurden jedoch weiterhin nicht zum Abzug zugelassen<sup>69</sup>. Hierfür stellte der RFH die These auf, daß die Erlangung der für den „Lebenskampf“ notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten grundsätzlich der Lebensführung zugehört.

Dabei verharnte der RFH – was Boedicker<sup>70</sup> nicht erkennt – in der Abgrenzung zu den „Aufwendungen im ausgeübten Beruf“ nach § 17 Abs. 1 Nr. 4 RStG 1925<sup>71</sup>.

Nach dem EStG 1925 konnten Ausbildungskosten nicht abgezogen werden, da sie genau wie Fortbildungskosten nach Ansicht von Literatur und Rechtsprechung Lebenshaltungskosten darstellen; lediglich für die Aufwendungen im bereits *ausgeübten* Beruf, wurden solche Lebenshaltungskosten zum Abzug zugelassen. Die Streichung der Fortbildungskosten im EStG 1934 hätte zur Folge haben müssen, daß diese als Lebenshaltungskosten nicht mehr abzugsfähig sind<sup>72</sup>.

Trotzdem ließen RFH und Verwaltung Fortbildungskosten im ausgeübten Beruf weiter zum Abzug zu, behandelten sie allerdings als Werbungskosten. Der – konsequente – Schritt, auch die übrigen Fortbildungskosten (d.h. Ausbildungskosten) zum Abzug zuzulassen, erschien dem RFH, wohl auch im Hinblick auf die Folgen, zu gewagt. Hier wurde die Ansicht aufrechterhalten, daß Ausbildungskosten Lebenshaltungskosten

68 So bereits die Richtlinien zur ESt und KSt für 1935 (RStBl. 1936, 33 ff.).

69 RFH, RStBl. 1937, 1089.

70 S. o. FN 58.

71 Dieses Verharren zeigt auch ein Urteil des BFH (v. 28. 9. 1984 [FN 19]), in dem zu lesen ist: „Die Rechtsprechung unterscheidet schon seit jeher (vgl. z. B. Urteil des RFH vom 24. 6. 1937, RStBl. 1937, 1089) zwischen den der allgemeinen Lebensführung zuzurechnenden Berufsausbildungskosten einerseits und den Berufsförderungskosten (einschließlich der Kosten für die berufliche Weiterbildung) andererseits, die als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt werden.“

72 So auch die amtliche Begründung (RStBl. 1935, 40), die feststellt, daß die Abzugsfähigkeit von Ausgaben für Fortbildung in dem Beruf, den der Steuerpflichtige ausübt, aufgegeben worden sei.

