

Die steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die DAV-Ausbildung (LL.M.-Studium)

*Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Michael Streck und Rechtsanwalt Cristian Esteves Gomes, Köln**

Die DAV-Anwaltausbildung wurde neu konzipiert. Der theoretische Kurs wird nunmehr in Kooperation mit der Fernuniversität in Hagen als Masterstudiengang (LL.M.) angeboten. Den Teilnehmern entstehen hierbei nicht unerhebliche finanzielle Aufwendungen, deren steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Beitrag erörtert.

Der von der Fernuniversität in Hagen akkreditierte Fernstudiengang Master of Laws (LL.M.) „Anwaltsrecht und Anwaltspraxis“ bildet die theoretische Grundlage der DAV-Anwaltausbildung. Dieser Masterstudiengang ist als berufsbezogenes und weiterbildendes Studium konzipiert. Zugangsvoraussetzung ist der erfolgreiche Abschluss des ersten juristischen Staatsexamens bzw. der ersten juristischen Prüfung oder ein gleichwertiger ausländischer juristischer Abschluss. Nach Umsetzung des Bologna-Prozesses in der Juristenausbildung reicht ein vergleichbarer Bachelor-Abschluss aus. Der Masterstudiengang steht unabhängig von der DAV-Ausbildung auch bereits zugelassenen Anwältinnen und Anwälten offen.

An der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die DAV-Anwaltausbildung und den Masterstudiengang bestehen keine Zweifel. Diese können als Werbungskosten/Betriebsausgaben geltend gemacht werden, unabhängig davon, ob das Studium neben der bereits begonnenen anwaltlichen Tätigkeit oder parallel zum Referendariat absolviert wird. Unter Aufgabe seiner früheren Auffassung bejaht der Bundesfinanzhof in nunmehr ständiger Rechtsprechung das Vorliegen von Werbungskosten/Betriebsausgaben bei jedweder berufsbezogenen Bildungsmaßnahme.¹ Zwar reagierte der Gesetzgeber hierauf im Jahr 2004 mit einem partiellen Nichtanwendungsgesetz. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium sind grundsätzlich keine abzugsfähigen Werbungskosten/Betriebsausgaben; sie sind lediglich als Sonderausgaben bis zu € 4.000,-- abzugsfähig (§§ 10 Abs. 1 Nr. 7, 12 Nr. 5 EStG). Allerdings handelt es sich beim Masterstudiengang der DAV-Ausbildung weder um ein Erststudium noch um eine erstmalige Berufsausbildung. Er stellt vielmehr ein sog. weiteres Studium dar, das gemäß den Zugangsvoraussetzungen erst nach einem abgeschlossenen Erststudium absolviert werden kann. Die gewandelte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs findet daher Anwendung. Die Finanzverwaltung stimmt dem generell für Masterstudiengänge zu.²



Parallel zum Referendariat zielt die DAV-Ausbildung auf die zukünftige Anwaltstätigkeit ab. Somit sind die Aufwendungen hierfür als vorab entstandene Werbungskosten/Betriebsausgaben abzugsfähig. Vorab entstandene Werbungskosten/Betriebsausgaben setzen voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.³ Ein solcher Zusammenhang zwischen der DAV-Ausbildung und der zukünftigen anwaltlichen Tätigkeit ergibt sich aus den berufsfördernden Studien- und Ausbildungsinhalten. Sie vermitteln spezialisierende und vertiefende Kenntnisse im anwaltlichen Recht. Das erfolgreiche Studium führt zum Erwerb des akademischen Grads Master of Laws (LL.M.). Im Zweifel geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die von staatlichen Hochschulen angebotenen Masterstudiengänge berufsqualifizierend sind, auch wenn sie als Fernstudium durchgeführt werden (vgl. §§ 13, 19 HRG).⁴ Die Fernuniversität in Hagen ist eine staatliche Hochschule (§ 1 HRG iVm. § 1 Abs. 2 HG des Landes NRW). Strebt der Absolvent zunächst die anwaltliche Tätigkeit im Anstellungsverhältnis an, liegen vorweggenommene Werbungskosten vor. Möchte er sofort als selbständiger Anwalt oder freier Mitarbeiter arbeiten, handelt es sich um vorab entstandene Betriebsausgaben.

Bei Aufnahme des berufsbegleitenden LL.M.-Studiums durch bereits zugelassene Anwältinnen und Anwälte liegen aus den vorgenannten Gründen ebenfalls abzugsfähige Werbungskosten/Betriebsausgaben vor. Der berufliche Veranlassungszusammenhang dieser berufsbezogenen Bildungsmaßnahme ist zweifelsfrei.

Sollte der Teilnehmer des Masterstudiengangs noch keine oder nur geringe anwaltliche Einkünfte erzielen, führen die (vorweggenommenen) Werbungskosten/Betriebsausgaben zu Verlusten nach § 19 EStG oder § 18 EStG. Diese Verluste können innerhalb der Einkommensteuerveranlagung mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Soweit diese Ausgaben die anderen Einkünfte übersteigen oder keine anderen Einkünfte vorliegen, kann der Verlust ohne zeitliche Begrenzung vorgetragen werden. Voraussetzung ist nur, dass die Verlustfeststellung jeweils zum 31.12. des Veranlagungszeitraums beantragt wird (vgl. § 10 d Abs. 4 EStG).

Der Beitrag ist im AnwBl 11/2009 erschienen. Zur früheren DAV-Ausbildung vergleiche Beitrag im AnwBl 2004, 282.

* Dr. Michael Streck ist Partner, Cristian Esteves Gomes Mitarbeiter der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, Köln, Berlin, München.

¹ BFH VI R 41/05 vom 7.2.2008, BFH/NV 2008, 1136 (Erststudium); VI R 26/05 vom 20.7.2006, BStBl. II 2006, 764 (Erststudium im Anschluss an das Abitur); VI R 4/02 vom 22.7.2003, BFH/NV 2004, 32 („Master of Laws“-Studium); VI R 50/02 vom 22.7.2003, BStBl. II 2004, 889 (Zweitstudium); VI R 33/01 vom 27.5.2003, BStBl. II 2004, 884 (erstmalige Berufsausbildung); VI R 137/01 vom 17.12.2002, BStBl. II 2003, 407 (berufsbegleitendes Studium); VI R 120/01 vom 4.12.2002, BStBl. II 2003, 403 (Umschulung).

² BMF-Schreiben IV C8 – S 2227-5/05 vom 4.11.2005, BStBl. I 2005, 955.

³ BFH VI R 26/05 vom 20.7.2006, aaO (Erststudium); VI R 4/02 vom 22.7.2003, aaO („Master of Laws“-Studium).

⁴ BMF-Schreiben IV C8 – S 2227-5/05 vom 4.11.2005, aaO.

