

**Ausbildungsfreibetrag: Unterschiedliche Einnahmen zählen separat**

Bezieht ein auswärts wohnender Student im Laufe des Jahres unterschiedlich hohe Zuschüsse (z.B. vom Amt für Ausbildungsförderung BAföG) so ist für die Prüfung, ob der steuerliche Ausbildungsfreibetrag zusteht, nicht das gesamte Jahreseinkommen pauschal zu berücksichtigen, sondern Monat für Monat zu vergleichen. (Hier deshalb von Bedeutung, weil die Zuschüsse, die der Student erhielt, im 2. Halbjahr wesentlich höher waren als im 1. Der Freibetrag durfte nur für diese Monate komplett gestrichen werden.)

Quelle: Wolfgang Büser

**Voraussetzungen für einen Ausbildungsfreibetrags wegen eines Auslandsaufenthalts; Aufteilung des Ausbildungsfreibetrages wegen des Erhalts unterschiedlich hoher Zuschüsse; Anrechnung von BAföG Zuschüssen für ein Auslandsstudium auf den Kindergeldfreibetrag**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 18.05.2006

**Aktenzeichen:** III R 5/05

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2006, 18927

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Sachsen-Anhalt - 29.11.2003 - AZ: 2 K 143/01

**Rechtsgrundlage:**

§ 33a Abs. 2 S. 2 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 214, 124 - 129

BB 2006, 1786 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2006, 2016

BFH/NV 2006, 1742-1744

BFH/NV 2006, 1745-1747 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2008, 354-356 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, 1816-1817

DB 2006, 1817 (amtl. Leitsatz)

DB 2006, VI Heft 32 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, VIII Heft 32 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2006, 1460-1462 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2006, 571 (Kurzinformation)

EStB 2006, 328  
FR 2006, 943-944  
HFR 2006, 989-991 (Volltext mit aml. LS)  
INF 2006, 647  
IStR 2007, VIII Heft 1 (Kurzinformation)  
IStR 2006, 641-642 (Volltext mit aml. LS)  
KÖSDI 2006, 15228 (Kurzinformation)  
NJW 2006, 3376 (amtl. Leitsatz) "Anrechnung von BAföG-Zuschüssen"  
NWB 2006, 2641 (Kurzinformation)  
NWB direkt 2006, 5  
RdW 2006, XVI Heft 21 (amtl. Leitsatz)  
SJ 2006, 5-6  
StB 2006, 324  
StBW 2006, 3-4  
SteuerBriefe 2006, 1205-1206  
StuB 2006, 685  
Jurion-Abstract 2006, 219424 (Zusammenfassung)

---

## BFH, 18.05.2006 - III R 5/05

### Amtlicher Leitsatz:

1. Erhält das --während des gesamten Kalenderjahres studierende-- Kind unterschiedlich hohe Zuschüsse als Ausbildungshilfe, ist der Ausbildungsfreibetrag für die Anrechnung der Zuschüsse aufzuteilen. Die Zuschüsse mindern nach § 33a Abs. 2 Satz 3 EStG <sup>(1)</sup> jeweils nur die zeitanteiligen Ausbildungsfreibeträge der Kalendermonate, für welche die Zuschüsse bestimmt sind.
2. Nach dem BAföG geleistete Zuschüsse für ein Auslandsstudium sind grundsätzlich auf den Freibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG anzurechnen, soweit sie auf den Grundbedarf entfallen.

### Gründe

#### 1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), zusammen veranlagte Eheleute, beantragten in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1998 für ihre Tochter einen Ausbildungsfreibetrag bei auswärtiger Unterbringung. Die auswärtig untergebrachte Tochter studierte in den Monaten Januar bis Juli 1998 im Inland und in den Monaten August bis Dezember 1998 in den USA. Sie erhielt im Streitjahr eine Ausbildungsförderung nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG) in der im Streitjahr 1998 geltenden Fassung. Die Ausbildungsförderung betrug in den Monaten Januar bis Juli jeweils 341 DM, wovon jeweils die Hälfte als Zuschuss und als Darlehen gewährt wurde. In den Monaten August bis Dezember betragen die monatlichen Leistungen 1 554 DM, davon 101,60 DM

als Darlehen und 1 452,40 DM als Zuschuss. Das Amt für Ausbildungsförderung ging dabei von einem monatlichen Bedarf in Höhe von 2 195,80 DM aus (Grundbedarf 845 DM; Reisekosten 145,80 DM; Auslandszuschlag 305 DM; Studiengebühren im Ausland 900 DM).

- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte die Gewährung des Ausbildungsfreibetrags ab, da er die als Zuschuss geleistete Ausbildungsförderung nach einem Abzug von 360 DM in voller Höhe (7 Monate x 170,50 DM + 5 Monate x 1 452,40 DM = 8 455,50 DM) auf den Ausbildungsfreibetrag anrechnete.
- 3 Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, die für den Auslandsaufenthalt gewährten Zuschüsse seien nur insoweit anzurechnen, als sie anteilig auf den Grundbedarf entfielen. Das FA erklärte sich in der mündlichen Verhandlung bereit, den sich danach ergebenden Ausbildungsfreibetrag von 571 DM zu berücksichtigen. Insoweit haben die Beteiligten den Rechtsstreit für erledigt erklärt. Im Übrigen hat das FG die Klage abgewiesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 906 veröffentlicht.
- 4 Die Kläger rügen sinngemäß die Verletzung des § 33a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung.
- 5 Die Kläger beantragen sinngemäß,  
  
die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 1998 die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines Ausbildungsfreibetrages von 4 200 DM festzusetzen.
- 6 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 7 **II.**  
  
Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr 1998 insoweit, als ein Ausbildungsfreibetrag in Höhe von 1 467 DM zu berücksichtigen ist, im Übrigen zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 **1.**  
  
Nach § 33a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG wird auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte je Kalenderjahr ein Ausbildungsfreibetrag in Höhe von 4 200 DM abgezogen, wenn einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes erwachsen, für das er einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld erhält, sofern das Kind auswärtig untergebracht ist und das 18. Lebensjahr vollendet hat. Dieser Freibetrag vermindert sich nach § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG um die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Bestreitung seines Unterhalts oder seiner Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, soweit diese 3 600 DM im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von dem Kind als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse.
- 9 § 33a Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 EStG ist dahin gehend auszulegen, dass Ausbildungshilfen aus öffentlichen Kassen grundsätzlich in voller Höhe anzurechnen sind (Senatsurteil vom 7. März 2002 III R 22/01 , BFHE 198, 493 [BFH 07.03.2002 - III R 22/01] , BStBl II 2002, 802, m.w.N.). Hierzu gehören insbesondere die als Zuschüsse gewährten Leistungen nach dem BAföG (Senatsurteil vom 7. August 1992 III R 45/89 , BFHE 168, 569, BStBl II 1992, 1023). Ausnahmsweise hat eine Anrechnung jedoch dann zu unterbleiben, wenn die Ausbildungshilfe für Maßnahmen gewährt wird, zu deren Zahlung die Eltern gesetzlich nicht verpflichtet sind; denn in diesen Fällen werden sie durch die Ausbildungshilfe von ihren Unterhaltungspflichten nicht entlastet. Entsprechendes gilt, wenn

die Ausbildungshilfe eine besondere Leistung des Auszubildenden belohnen soll oder wenn die Anrechnung mit dem besonderen Förderzweck unvereinbar wäre (Senatsurteil vom 17. Oktober 2001 III R 3/01 , BFHE 197, 85, BStBl II 2002, 793).

- 10** Nach § 33a Abs. 4 Satz 3 EStG mindern aber die als Ausbildungshilfe bezogenen Zuschüsse nur die zeitanteiligen Ausbildungsfreibeträge der Kalendermonate, für welche die Zuschüsse bestimmt sind. Diese Regelung weicht von dem sog. Jahresprinzip, das dem Ausbildungsfreibetrag zugrunde liegt, ab. Der Ausbildungsfreibetrag wird grundsätzlich je Kalenderjahr gewährt und es werden die im Kalenderjahr vom Kind bezogenen Einkünfte, Bezüge und Ausbildungshilfen gegen gerechnet ( § 33a Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG ). Der Ausbildungsfreibetrag ermäßigt sich für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für seine Gewährung nicht vorgelegen haben, um ein Zwölftel; die Einkünfte und Bezüge des Kindes für diese Monate werden nicht angerechnet ( § 33a Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG ). Werden während des Kalenderjahres unterschiedlich hohe Zuschüsse als Ausbildungshilfe gezahlt, ist der Ausbildungsfreibetrag für die Anrechnung der Zuschüsse aber auch dann zeitanteilig aufzuteilen, wenn die Voraussetzungen für seine Gewährung während des gesamten Kalenderjahres vorgelegen haben und er deshalb nicht nur zeitanteilig zu gewähren ist (vgl. Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 33a EStG Anm. G 61; Hufeld, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33a Rdnr. E 11, sowie Berechnungsbeispiel von Stöcker in Lademann, EStG , § 33a EStG Anm. 869).
- 11** Diese Auslegung ergibt sich zum einen daraus, dass nach § 33a Abs. 4 Satz 3 EStG "nur die zeitanteiligen Höchstbeträge und Freibeträge der Kalendermonate" zu mindern sind und nicht --so wie § 33a Abs. 4 Satz 2 EStG formuliert-- "die nach Satz 1 ermäßigten Höchstbeträge und Freibeträge". Zum anderen wird nur diese Auslegung der Regelungsabsicht des Gesetzgebers gerecht. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte durch die Regelung des § 33a Abs. 4 Satz 3 EStG vermieden werden, dass in Fällen, in denen ein Kind im Kalenderjahr sowohl im Ausland als auch im Inland studiert, Auslandsstipendien auf den zeitanteiligen Ausbildungsfreibetrag für das Inlandsstudium angerechnet werden (vgl. BTDrucks 11/2157, S. 151). Dieses Ziel würde aber weitgehend verfehlt, wenn man diese Regelung nur in den Fällen des § 33a Abs. 4 Satz 1 EStG anwenden wollte. So wäre § 33a Abs. 4 Satz 3 EStG dann in Fällen, in denen die Voraussetzungen des § 33a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zwar während des gesamten Veranlagungszeitraums vorliegen, weil das Kind auswärtig untergebracht ist, das Kind aber während eines Teils des Veranlagungszeitraums im Ausland studiert, nicht einschlägig. Nach Sinn und Zweck des § 33a Abs. 4 Satz 3 EStG wäre es sachlich nicht gerechtfertigt, diese Fälle gegenüber Fällen, in denen die Voraussetzungen des § 33a Abs. 2 EStG nicht während des ganzen Veranlagungszeitraums vorgelegen haben, das Kind aber zeitweise mit Auslandsstipendium im Ausland studiert hat, unterschiedlich zu behandeln.
- 12** **2.**
- Nach diesen Grundsätzen sind zwar --wie das FG zutreffend angenommen hat-- im Streitfall neben den in den Monaten Januar bis Juli bezogenen Ausbildungszuschüssen nach dem BAföG auch die in den Monaten August bis Dezember geleisteten Zuschüsse grundsätzlich auf den Freibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG anzurechnen, soweit sie auf den Grundbedarf entfallen. Allerdings mindern die in den Monaten August bis Dezember anrechenbaren Zuschüsse nach § 33a Abs. 4 Satz 3 EStG nur den zeitanteiligen Freibetrag für diese Monate.
- 13** a)
- Soweit der Senat die Regelung des § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG einschränkend ausgelegt hat (Senatsurteil in BFHE 197, 85, BStBl II 2002, 793), liegt im Streitfall hinsichtlich des auf den Grundbedarf entfallenden Anteils der Zuschüsse nach dem BAföG für die Monate August bis Dezember kein vergleichbarer Sachverhalt vor. Die Ausbildungsförderung nach dem BAföG wird für die Ausbildung und den Lebensunterhalt geleistet (vgl. § 11 Abs. 1 BAföG ). Der auf den Grundbedarf entfallende Anteil der Zuschüsse ist in seiner Höhe unabhängig davon, ob das Studium im Inland oder im Ausland durchgeführt wird; differenziert wird lediglich danach, ob die Ausbildungsstätte in den neuen oder in den alten Bundesländern liegt (vgl. §§ 13 Abs. 2 , 12 Abs. 1

Nr. 1 Buchst. a BAFöG ). Insoweit decken die Zuschüsse die vom Ausbildungsfreibetrag in typischer Weise erfassten Aufwendungen ab und nicht Maßnahmen, zu deren Zahlung die Eltern nicht gesetzlich verpflichtet sind. Aus den gleichen Gründen sind die Zuschüsse entgegen der Auffassung der Kläger auch nicht mit Stipendien, die aus dem ERASMUS/SOKRATES-Programm geleistet werden, vergleichbar. Wie der Senat in seiner Entscheidung in BFHE 197, 85, BStBl II 2002, 793 ausgeführt hat, sollen diese Stipendien nach den Förderrichtlinien nicht die üblichen Unterhaltsaufwendungen, sondern allein die anfallenden Mehrkosten abdecken. Die üblichen Kosten, die im Rahmen der Berufsausbildung entstehen, entfallen bei einem Auslandssemester hingegen regelmäßig nicht.

**14** Entgegen der Auffassung der Kläger ist unerheblich, ob die geleisteten Zuschüsse nach dem BAFöG den durch die Studiengebühren in den USA verursachten Mehraufwand für die Tochter ausgleichen. Die Vorschriften über die Gewährung eines Ausbildungsfreibetrages sind typisierende Regelungen. Der Ausbildungsfreibetrag wird unabhängig davon gewährt, wie hoch die tatsächlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen sind. Die Ausbildungsfreibeträge umfassen auch die Studiengebühren (vgl. Senatsurteil vom 22. März 1996 III R 7/93 , BFHE 180, 541, BStBl II 1997, 30, m.w.N., sowie Senatsbeschluss vom 31. Januar 2005 III B 59/04 , BFH/NV 2005, 1081).

**15** Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. November 2000 VI R 62/97 (BFHE 193, 444 [BFH 14.11.2000 - VI R 62/97] , BStBl II 2001, 491) ist entgegen der Auffassung der Kläger nicht auf den Streitfall übertragbar, da sie die Auslegung des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG betrifft. Nach dieser Vorschrift bleiben Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, für den Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG außer Ansatz; Entsprechendes gilt für Einkünfte, soweit sie für solche Zwecke verwendet werden. Der BFH hat § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG dahin gehend ausgelegt, dass Bezüge --ebenso wie Einkünfte-- bereits dann außer Ansatz bleiben, wenn sie für besondere Ausbildungszwecke --wie z.B. für Studiengebühren-- verwendet werden. Im Streitfall ist jedoch § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG einschlägig, der im Unterschied zu § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG die Minderung der Ausbildungsfreibeträge um die als Ausbildungshilfen bezogenen Zuschüsse ausdrücklich anordnet. Die Minderung der Ausbildungsfreibeträge ist gerechtfertigt, da sich durch die Zuschüsse die Unterhaltsverpflichtungen der Eltern mindern, so dass die Aufwendungen für die Berufsausbildung nicht zusätzlich über einen (ungeminderten) Freibetrag berücksichtigt zu werden brauchen (vgl. Senatsurteil in BFHE 197, 85, BStBl II 2002, 793, m.w.N.).

**16** b)

Die Zuschüsse nach dem BAFöG mindern gemäß § 33a Abs. 4 Satz 3 EStG allerdings nur die zeitanteiligen Freibeträge der Kalendermonate, für welche die Zuschüsse bestimmt sind. Danach sind die Zuschüsse für die Monate Januar bis Juli 1998 in Höhe von insgesamt 1 193 DM abzüglich des anteiligen Betrags nach R 190 Abs. 5 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien ( EStR) 1996/1998 in Höhe von  $(360 \text{ DM} \times 7/12 =) 210 \text{ DM}$  vom anteiligen Freibetrag in Höhe von  $(4 200 \text{ DM} \times 7/12 =) 2 450 \text{ DM}$  abzuziehen, so dass insoweit ein Freibetrag in Höhe von 1 467 DM verbleibt. Die anrechenbaren Zuschüsse für die Monate August bis Dezember in Höhe von insgesamt 2 796 DM abzüglich des anteiligen Betrags nach R 190 Abs. 5 Satz 2 EStR 1996/1998 in Höhe von  $(360 \text{ DM} \times 5/12 =) 150 \text{ DM}$  mindern den anteiligen Freibetrag in Höhe von  $(4 200 \text{ DM} \times 5/12 =) 1 750 \text{ DM}$  auf 0 DM. Es verbleibt mithin ein Freibetrag in Höhe von 1 467 DM und nicht --wie vom FG angenommen-- von 571 DM.

**17** 3.

Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Kläger hat Anspruch auf einen Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG in Höhe von 1 467 DM. Dieser Betrag ist daher bei der Veranlagung vom Einkommen abzuziehen. Die Berechnung der Einkommensteuer wird nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.

**18** 4.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1 i.V.m. § 138 Abs. 2 FGO , soweit der Rechtsstreit in der Hauptsache erledigt ist; im Übrigen auf § 136 Abs. 1 FGO . Eine Teilerledigung i.S. des § 138 Abs. 2 FGO liegt auch dann vor, wenn sie sich wie im Streitfall verfahrensrechtlich auf unselbstständige Teile eines Streitgegenstandes bezieht (vgl. BFH-Beschluss vom 6. August 1974 VII B 49/73 , BFHE 113, 171, BStBl II 1974, 748).

---

In dem retuschierten Abdruck der Entscheidung (Freigabe am 2. August 2006) des Senats vom 18. Mai 2006 III R 5/05 muss es im Satz 2 des ersten Leitsatzes statt

§ 33a Abs. 2 Satz 3 EStG

richtig

§ 33a Abs. 4 Satz 3 EStG

heißen.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.

*(1) Red. Anm.:*

" § 33a Abs. 2 Satz 3 EStG " korrigiert durch " § 33a Abs. 4 Satz 3 EStG " (siehe Berichtigungsanzeige am Ende des Dokuments)