

Eine neue Chance

Erneut stehen die Berufsausbildungskosten im Fokus der Steuerrechtsprechung.

Am 17. Juli 2014 (veröffentlicht am 5. November) hat der Bundesfinanzhof (BFH) dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Frage vorgelegt, „ob es mit dem Grundgesetz vereinbar ist, dass nach § 9 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet“ (BFH, Az.: VI R 2/12; VI R 8/12).

Nach diversen Gesetzesänderungen schien es eigentlich so, als ob der neue § 9 Abs. 6 im EStG eine Lücke geschlossen hätte und Berufsausbildungskosten (= Studienkosten), die im Rahmen der beruflichen Erstausbildung entstehen, nicht mehr abzugsfähig sind. § 9 Abs. 6 EStG wurde am 7. Dezember 2011 eingeführt und gilt rückwirkend ab dem Jahr 2004. Danach können Kosten, die im Rahmen des Erststudiums entstanden, nur noch als „Sonderausgaben“ berücksichtigt werden. Hierdurch können die Kosten nur noch im Jahr der Entstehung mit laufenden Einkünften verrechnet werden. Im Unterschied zu den Sonderausgaben sind Werbungskosten und dadurch entstandene Verluste ein Jahr rückwirkend (Verlustrücktrag) und unbegrenzt vortragsfähig. Vortragsfähig meint, dass jährliche Verluste festgestellt werden (via Einkommensteuererklärung) und diese in das nächste Veranlagungsjahr vorgetragen werden. Im Laufe eines Studiums entstandene, jährliche Verluste werden dann im ersten Jahr, in dem ein Einkommen die Werbungskosten übersteigt, mit dem verbleibenden Ein-

kommen verrechnet. Verluste können dabei etwa durch Studiengebühren, Fahrtkosten oder doppelte Haushaltsführungen entstehen.

Mit Einführung des § 9 Abs. 6 EStG sollte verhindert werden, dass die für ein Erststudium entstehenden Kosten im Wege von Verlustvorträgen mit späteren Einkünften verrechnet werden. Darüber hinaus schloss der Gesetzgeber mit Einführung des § 9 Abs. 6 EStG die Möglichkeit einer nachträglichen Verlustfeststellung bis 2004 aus.

Der BFH hat in sechs Fällen die Verfassungsmäßigkeit des § 9 Abs. 6 EStG angezweifelt. In allen Fällen ging es darum, dass Steuer-

Ärztliche Berufsanfänger sollten deshalb für alle offenen Jahre ihre studienbedingten Kosten an das Finanzamt übermitteln.

pflichtige ihre berufliche Erstausbildung im Rahmen von Studiengängen absolviert hatten und im Anschluss an das Studium auf dieser Grundlage beruflich tätig waren. Im Rahmen ihrer Studien trugen die Kläger hohe, mit dem Studium im Zusammenhang stehende Kosten. Diese machten die Kläger als Werbungskosten geltend.

Nach Auffassung des BFH sind „Aufwendungen für die Ausbildung zu einem Beruf als notwendige Voraussetzung für eine nachfolgende Berufstätigkeit beruflich veranlasst und demgemäß auch als Werbungskosten einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen“. Der Abschluss des Werbungskostenabzugs verstoße gegen das aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz abgeleitete verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und sei auch nicht mit Vereinfachung und Typisierung zu rechtfertigen (BFH, Az.: VI R

2/12; VI R 8/12). Berufsausbildungskosten seien auch keine „beliebige“ Einkommensverwendung, sondern gehörten zum „zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand, der nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG nicht zur beliebigen Disposition des Gesetzgebers stehe“. Die durch das Erststudium entstandenen Kosten dienten der Existenzsicherung und seien somit einkommensteuerlich zu berücksichtigen. Ein Sonderausgabenabzug könne dies nicht leisten, da Studenten typischerweise keine Einkünfte erzielen.

Ärztliche Berufsanfänger sollten deshalb für alle offenen Jahre – das heißt für alle Jahre, für die ein Steuerbescheid noch mit Einspruch angefochten werden kann und für die eine Einkommensteuererklärung noch abgegeben werden kann – ihre studienbedingten Kosten im Rahmen einer Einkommens-(Verlustfeststellungs-)erklärung an das Finanzamt übermitteln. Bei der zu erwartenden Ablehnung muss ein Einspruch gegen diesen Steuerbescheid erfolgen mit Verweis auf die genannten Verfahren und dem Antrag auf ein ruhendes Ver-

fahren bis zur endgültigen Entscheidung des BVerfG. Nur auf diese Art können Werbungskosten für eine spätere Verwendung im Rahmen von Verlustvorträgen „gesichert“ werden. Die Chancen dafür, dass sich das BVerfG dem BFH anschließt, sind nach den positiven Entscheidungen für die Steuerpflichtigen in der Vergangenheit (Arbeitszimmer-Urteil, Urteil zur Fahrtkostenpauschale) nicht gering. Eine zeitnahe und gute Dokumentation der Studienkosten hat sich meist für die Betroffenen gelohnt. Der Gesetzgeber dürfte derweil erneut versuchen, Studienkosten durch neue Gesetze vom Werbungskostenabzug auszuschließen. Alle, die nicht bis zu diesem Zeitpunkt in das Verfahren mit eingestiegen sind, werden ihre Kosten nicht mehr nachträglich geltend machen können. ■

Rolf Markfort, Markfort Rehbaum & Kollegen GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, Warendorf