
Datum: 14.12.2011
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 4407/10 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2011:1214.14K4407.10F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Der Kläger begehrt die Anerkennung von Kosten für seine erstmalige Berufsausbildung zum Berufspiloten als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit.

2

Der Kläger ist ledig und wird einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Im August 2008 reichte er bei dem Beklagten Einkommensteuererklärungen und Erklärungen zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags für die Streitjahre 2005 bis 2007 ein. Für die Veranlagungszeiträume 2005 und 2006 gab er bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an, keine Einnahmen erzielt zu haben und machte Ausbildungskosten i.H.v. 2.168 Euro (2005) und 27.634 Euro (2006) als Werbungskosten geltend. Für das Jahr 2007 erklärte er bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einnahmen i.H.v. 4.164 Euro und bei den Werbungskosten Ausbildungskosten i.H.v. 44.485 Euro sowie weitere Werbungskosten i.H.v. 4.110 Euro. Erläuternd trug er vor, dass er ab dem Jahr 2005 eine Ausbildung zum Flugzeugführer absolviert habe, die er im Jahr 2007 bestanden habe. Es habe sich dabei um eine erstmalige Berufsausbildung gehandelt. Seit Oktober 2007 stehe er in einem Anstellungsverhältnis als Flugzeugführer. Er beantragte, die Ausbildungskosten als

3

vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum Abzug zuzulassen. Wegen der einzelnen geltend gemachten Kostenpositionen wird auf die Auflistung der Ausbildungskosten des Klägers Bezug genommen.

Unter dem 16.09.2008 erließ der Beklagte Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2007 und setzte darin die Einkommensteuer auf jeweils 0 Euro fest. Die Ausbildungskosten ließ er nicht als Werbungskosten zum Abzug zu, sondern berücksichtigte sie im Jahr 2005 i.H.v. 2.168 Euro und in den Jahren 2006 und 2007 i.H.v. jeweils 4.000 Euro als Sonderausgaben. Zur Erläuterung führte er aus, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung nur mit dem gesetzlichen Höchstbetrag von 4.000 Euro als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien.

Am 26.09.2008 legte der Kläger Einspruch ein. Er beantragte die Anerkennung seiner Ausbildungskosten als Werbungskosten und die Feststellung eines Verlustes aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für die Streitjahre. Zur Begründung trug er vor, dass die seit dem Veranlagungszeitraum 2004 geltende Regelung des § 12 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes – EStG – in der Fassung des Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze, Bundesgesetzblatt Teil I – BGBl I – 2004, 1753 ff. (im Folgenden EStG alte Fassung – a.F. –), wonach Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium nicht abzugsfähige Ausgaben sind, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, verfassungswidrig sei.

Mit Schreiben vom 09.10.2008 wies der Beklagte den Kläger auf die Unzulässigkeit der Einsprüche gegen die Einkommensteuerfestsetzungen hin und lehnte zugleich die Anträge auf Verlustfeststellung ab.

Mit einem beim Beklagten am 21.10.2008 eingegangenen Schreiben teilte der Kläger mit, dass er seinen Einspruch im Hinblick auf die Ablehnung seines Antrags auf Verlustfeststellung für die Streitjahre in vollem Umfang aufrechterhalte.

Der Beklagte wies die Einsprüche gegen die Ablehnung der Anträge auf gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12. der Jahre 2005 bis 2007 mit Einspruchsentscheidung vom 11.11.2010 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass die Verlustfeststellungen zu Recht abgelehnt worden seien. Die Ausbildungsaufwendungen seien nicht als Werbungskosten abzugsfähig, weil der Kläger sich weder in einem Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung noch in einem Ausbildungsdienstverhältnis befunden habe. Die Aufwendungen für seine erstmalige Berufsausbildung seien daher nichtabzugsfähige Ausgaben i.S.d. § 12 Nr. 5 EStG a.F., die gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. lediglich beschränkt als Sonderausgaben abzugsfähig seien.

Am 09.12.2010 hat der Kläger Klage erhoben.

Der Kläger ist der Ansicht, dass die Verlustfeststellung für die Streitjahre zu Unrecht abgelehnt worden sei. Er wiederholt und vertieft hierzu sein bisheriges Vorbringen. Ergänzend beruft er sich auf die Urteile des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 28.07.2010, insbesondere Az. VI R 38/10, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2011, 1782, wonach Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung zum Berufspiloten vorweggenommene Werbungskosten sein können.

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung des Bescheides vom 09.10.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.11.2010 den Beklagten zu verpflichten, folgende verrechenbare Verluste gesondert festzustellen:	12
für 2005 2.167,84 Euro,	13
für 2006 27.633,53 Euro	14
und für 2007 44.484,50 Euro;	15
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	16
Der Beklagte beantragt,	17
die Klage abzuweisen.	18
Der Beklagte verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend beruft er sich auf die gesetzliche Neuregelung zum Abzug von Ausbildungsaufwendungen in § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG in der Fassung des am 13.12.2011 verkündeten Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BGBl I 2011, 2592).	19
Des Weiteren ist er der Auffassung, dass ein Abzug von Werbungskosten für den Veranlagungszeitraum 2005 ausscheide, weil der Kläger sich erst ab Juni 2006 in Ausbildung befunden habe.	20
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die wechselseitigen Schriftsätze nebst Anlagen sowie auf die hinzugezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	21
Entscheidungsgründe	22
Die als Verpflichtungsklage zulässige Klage ist unbegründet. Die Ablehnung der gesonderten Verlustfeststellung durch den Bescheid des Beklagten vom 09.10.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.11.2010 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).	23
Dem Kläger steht kein Anspruch auf gesonderte Feststellung von am Schluss der Veranlagungszeiträume 2005 bis 2007 verbleibenden Verlustvorträgen gemäß § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG zu. Nach dieser Vorschrift ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen. Der verbleibende Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogenen und die nach § 10d Abs. 2 EStG abziehbaren Beträge vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag. Der Kläger hat in den Streitjahren keine negativen Einkünfte erzielt. Die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für seine erstmalige Ausbildung zum Berufspiloten sind nicht als Werbungskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit abzugsfähig, so dass keine Ausgabenüberschüsse angefallen sind.	24
Dies gilt auch für den Veranlagungszeitraum 2007, für den der Kläger neben den Ausbildungskosten weitere Werbungskosten i.H.v. 4.110 Euro geltend gemacht hat. Dabei kann der Senat dahin stehen lassen, ob diese Aufwendungen in voller Höhe abzugsfähig wären. Denn selbst wenn die gesamten Aufwendungen als Werbungskosten zum Abzug	25

zugelassen würden, würden sich positive Einkünfte ergeben, weil die vom Kläger im Veranlagungszeitraum 2007 erzielten Einnahmen i.H.v. 4.164 Euro die geltend gemachten übrigen Werbungskosten übersteigen.

§ 12 Nr. 5, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. stehen dem Abzug der Ausbildungsaufwendungen des Klägers als Werbungskosten nicht entgegen. Nach der neuesten höchstrichterlichen Rechtsprechung schließen diese Normen den Werbungskostenabzug nicht aus, sofern ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und der später auf Einkünfterzielung gerichteten Berufstätigkeit besteht. Der BFH leitet dieses Ergebnis, wonach die genannten Vorschriften den Vorrang des Werbungskostenabzugs bzw. Betriebsausgabenabzugs unberührt lassen, aus dem Wortlaut und der Systematik der gesetzlichen Regelungen ab (BFH Urteile vom 28.07.2011 VI R 5/10, BFH/NV 2011, 1776; VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038; VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782; VI R 59/09, NV, juris; VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779; vom 15.09.2011 VI R 22/09, BFH/NV 2012, 26 und VI R 15/11, BFH/NV 2012, 27). In seinen Urteilen vom 27.10.2011 (Az. VI R 52/10, VI R 29/11, juris) hat der BFH an dieser Rechtsauffassung ausdrücklich festgehalten. 26

Die vorgenannten Vorschriften sind jedoch für die Entscheidung des Senats nicht maßgeblich. Das Finanzgericht hat bei der Entscheidung über eine Verpflichtungsklage die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung zugrunde zu legen, wenn – wie vorliegend – der Erlass eines gebundenen Verwaltungsakts begehrt wird (BFH Urteil vom 17.05.1977 VII R 101/76, Bundessteuerblatt Teil II – BStBl II – 1977, 706). Im vorliegenden Fall ist daher die am 14.12.2011 geltende Rechtslage maßgeblich. Streitscheidend sind deshalb § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (im Folgenden: EStG neue Fassung – n.F. –). Diese Normen sind im Bundesgesetzblatt vom 13.12.2011 verkündet worden (BGBl I 2011, 2592) und gemäß Artikel 25 Abs. 4 des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes am Tag nach ihrer Verkündung, also am 14.12.2011, in Kraft getreten. 27

Der Abzug der Aufwendungen des Klägers für seine erstmalige Berufsausbildung ist gemäß § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG n.F. ausgeschlossen. Nach § 9 Abs. 6 EStG n.F. sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Gemäß § 12 Nr. 5 EStG n.F. dürfen die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, soweit in den §§ 9c, 10 Abs. 1 Nrn. 1, 2 bis 4, 7 und 9, §§ 10a, 10b und den §§ 33 bis 33b EStG nichts anderes bestimmt ist. Dieses Abzugsverbot greift nicht ein, wenn die Berufsausbildung oder das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Die Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung sind nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG n.F. bis zu 6.000 Euro als Sonderausgaben abzugsfähig. 28

Diese Regelungen sind gemäß Artikel 2 Nr. 34 lit. d) des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz für Veranlagungszeiträume ab 2004 – und damit auch für die Streitjahre 2005 bis 2007 – anzuwenden. 29

Die Voraussetzungen der §§ 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG n.F. sind vorliegend erfüllt. Insbesondere hat der Kläger seine Ausbildung – was zwischen den Beteiligten unstrittig ist – nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolviert. 30

Der Senat ist nicht von der Verfassungswidrigkeit der § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG n.F. überzeugt, weshalb das Verfahren nicht nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes – GG – auszusetzen und keine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen war.

Die Einführung von § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG n.F. mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2004 verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Verbot, rückwirkende Gesetze zu erlassen. Die Grenzen, die das Grundgesetz für rückwirkende belastende Eingriffe in bestehende subjektive Rechte zieht, ergeben sich, soweit es nicht besondere Regelungen – wie in Art. 103 Abs. 2 GG – trifft, aus dem Rechtsstaatsprinzip. Zu den wesentlichen Elementen des Rechtsstaatsprinzips gehört die Rechtssicherheit. Sie gebietet, dass der Bürger nicht durch die rückwirkende Beseitigung erworbener Rechte über die Verlässlichkeit der Rechtsordnung getäuscht wird. Er soll die ihm gegenüber möglichen staatlichen Eingriffe voraussehen können, sich dementsprechend einrichten und darauf vertrauen dürfen, dass sein dem jeweils geltenden Recht entsprechendes Verhalten auch weiterhin von der Rechtsordnung als rechtmäßig anerkannt bleibt. Der Bürger soll sich grundsätzlich darauf verlassen dürfen, dass der Gesetzgeber an abgeschlossene Tatbestände nicht ungünstigere Folgen knüpft, als im Zeitpunkt der Vollendung dieser Tatbestände anhand der geltenden Rechtsordnung vorhersehbar war. Für den Bürger bedeutet Rechtssicherheit mithin in erster Linie Vertrauensschutz (vgl. hierzu nur den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 08.06.1977 2 BvR 499/74, 2 BvR 1042/75, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts – BVerfGE – 45, 142 (167 f.)). Zu den verfassungsrechtlichen Grenzen steuerrechtlicher Gesetzesänderungen mit Rückwirkung hat das BVerfG zuletzt in seinen Beschlüssen vom 07.07.2010 explizit Stellung genommen (2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1; 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31; 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61).

32

Demnach ist weiterhin zwischen einer echten und einer unechten Rückwirkung zu unterscheiden. Eine grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung ist gegeben, wenn die belastende Rechtsfolge einer Rechtsnorm schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Erst mit der Verkündung, das heißt mit der Ausgabe des ersten Stücks des Verkündungsblattes, ist eine Norm rechtlich existent; bis zu diesem Zeitpunkt, zumindest aber bis zu dem endgültigen Gesetzesbeschluss muss der von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen könne, dass seine auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung nachteilig verändert wird. Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm hingegen erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine unechte Rückwirkung vor, die nicht grundsätzlich unzulässig ist.

33

Das BVerfG hat in den vorgenannten Beschlüssen daran festgehalten, dass die maßgebliche Rechtsfolge steuerrechtlicher Normen das Entstehen der Steuerschuld ist und im Sachbereich des Steuerrechts eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) daher nur dann vorliegt, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert. Die Einkommensteuer entsteht gemäß § 38 der Abgabenordnung in Verbindung mit § 36 Abs. 1 EStG mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, also mit Ablauf des Kalenderjahres (§ 25 Abs. 1 EStG). Es ist für die Abgrenzung einer echten und einer unechten Rückwirkung somit weiterhin darauf abzustellen, ob der Gesetzgeber das Einkommensteuerrecht während oder nach Ablauf des Veranlagungszeitraums abändert. Nur im zuletzt genannten Fall liegt eine echte Rückwirkung vor.

34

35

Von diesen Grundsätzen ausgehend, handelt es sich im vorliegenden Fall um eine echte Rückwirkung. Durch die im Jahr 2011 in Kraft getretenen Neuregelungen in § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG n.F. wird in die abgeschlossenen Veranlagungszeiträume 2004 bis 2010 eingegriffen. Im vorliegenden Fall wird eine bereits entstandene Steuerschuld für die Jahre 2005 bis 2007 im Nachhinein abgeändert.

Diese echte Rückwirkung ist im vorliegenden Fall verfassungsrechtlich zulässig. Grundsätzlich ist eine echte Rückwirkung nicht zulässig; regelmäßig hat der Vertrauensschutz des Bürgers bei einer echten Rückwirkung Vorrang, weil der in der Vergangenheit liegende Sachverhalt mit dem Eintritt der Rechtsfolge kraft gesetzlicher Anordnung einen Grad an Abgeschlossenheit erreicht hat, über den sich der Gesetzgeber vorbehaltlich besonders schwerwiegender Gründe nicht mehr hinwegsetzen darf (BVerfG Beschlüsse vom 07.07.2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1; 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61). Das Vertrauen des Bürgers in den Fortbestand von Regelungen, die einmal für schon abgewickelte Tatbestände gefunden worden sind, schließt eine nachträgliche Verschlechterung der Rechtslage prinzipiell aus (Grzeszick in Maunz/Dürig, GG, Art. 20 VII Rn. 80). Dieser Grundsatz, wonach Gesetze mit einer echten Rückwirkung verfassungsrechtlich unzulässig sind, kann jedoch ausnahmsweise durchbrochen werden, wenn zwingende Gründe des gemeinen Wohls oder ein nicht – oder nicht mehr – vorhandenes schutzbedürftiges Vertrauen des einzelnen eine Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots zugunsten der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers rechtfertigen oder gar erfordern können (BVerfG Beschluss vom 14.05.1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (258)). Das BVerfG hat diesbezüglich – ohne dass dies abschließend wäre – Fallgruppen entwickelt, bei deren Vorliegen von einer ausnahmsweise zulässigen echten Rückwirkung auszugehen ist. Ein solcher Fall ist u.a. gegeben, wenn sich kein schützenswertes Vertrauen des Bürgers auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte, weil die Rechtslage unklar und verworren oder lückenhaft war und durch eine eindeutige Regelung ersetzt wird (BVerfG Entscheidungen vom 19.12.1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (272); vom 23.03.1971 2 BvL 2/66, 2 BvR 168/66, 2 BvR 196/66, 2 BvR 197/66, 2 BvR 210/66, 2 BvR 472/66, BVerfGE 30, 367 (388 f.); Nichtannahmebeschluss vom 15.10.2008 1 BvR 1138/06, juris, Rn. 14). Ein solcher zulässiger Ausnahmefall wird ebenfalls bejaht, wenn der Gesetzgeber die Rechtslage auch mit Wirkung für die Vergangenheit so regelt, wie sie bis zu einer Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung der allgemeinen Rechtsanwendungspraxis entsprach (BVerfG Nichtannahmebeschluss vom 15.10.2008 1 BvR 1138/06, juris, Rn. 15).

36

Von diesen Grundsätzen ausgehend konnte der Kläger kein schützenswertes Vertrauen auf die Abzugsfähigkeit seiner Ausbildungsaufwendungen als Werbungskosten bilden. §§ 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG n.F. regeln das Verbot des Abzugs von Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung als Werbungskosten. Die Vorschriften ersetzen die zum Veranlagungszeitraum 2004 durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1753) eingeführten § 12 Nr. 5 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. Die Vorgängerregelungen beruhten auf einer Empfehlung des Finanzausschusses, wonach Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und das Erststudium als Kosten der privaten Lebensführung im Wege des Sonderausgabenabzugs bis zur Höhe von 4.000 Euro wirksam sein sollten (BT-Drs. 15/3339). Anlass für diese Empfehlung der Neuordnung der Behandlung von Ausbildungskosten war die seinerzeit jüngste Rechtsprechung des BFH zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Ausbildungskosten. Der BFH hatte zuvor seine Rechtsprechung zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten dahingehend geändert, dass Ausbildungskosten nicht mehr als steuerlich unbeachtliche Kosten der Lebensführung anzusehen waren,

37

sondern unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig sein sollten (BFH Urteile vom 04.12.2002 VI R 120/01, BStBl II 2003, 403; vom 17.12.2002 VI R 137/01, BStBl II 2003 407; vom 27.05.2003 VI R 33/01, BStBl II 2004, 884). Der Finanzausschuss begründete seine Empfehlung damit, dass die erste Berufsausbildung typischerweise zu den Grundvoraussetzungen für eine Lebensführung gehöre. Sie stelle die Vorsorge für die persönliche Existenz dar und diene dem Erwerb einer selbständigen und gesicherten Position im Leben, weshalb die Aufwendungen schwerpunktmäßig und untrennbar zu den Kosten der Lebensführung gehören würden (BT-Drs. 15/3339, S. 10). Die Empfehlungen wurden vom Gesetzgeber unverändert übernommen und traten mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2004 in Kraft. Der Gesetzgeber – oder jedenfalls der Finanzausschuss – verfolgte demnach mit der Einführung von § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 12 Nr. 5 EStG a.F. ebenfalls das Ziel, den Abzug von Kosten für die erstmalige Berufsausbildung als Werbungskosten nicht zuzulassen.

§ 12 Nr. 5, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. waren nach ihrem Wortlaut und ihrer Entstehungsgeschichte dahingehend zu verstehen, dass der Ausschluss des Abzugs der Aufwendungen als Werbungskosten beabsichtigt war. Von der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten wurden die Regelungen auch dahingehend verstanden und angewandt (vgl. nur Finanzgericht – FG – Münster Urteile vom 06.05.2010 3 K 3347/07 F, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2010, 1496, vom 24.02.2011 11 K 4489/09 F und 11 K 4489/09 F, EFG 2011, 1237; FG Saarland Urteile vom 04.05.2010, 1 K 2357/05, EFG 2010, 1686 und vom 20.04.2011 2 K 1020/09, juris; FG Baden-Württemberg Urteil vom 19.01.2010 11 K 4253/08, EFG 2010, 788; FG Hamburg Urteil vom 25.11.2009 5 K 193/08, EFG 2010, 873; FG Düsseldorf Urteile vom 03.12.2008 2 K 3575/07 F, EFG 2009, 1201, vom 10.11.2009 14 K 2361/06 F, juris; FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 17.12.2008 8 K 6331/06 B, EFG 2009, 570; FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 31.08.2007 1 K 1899/06, EFG 2007, 1870; Niedersächsisches FG Urteil vom 15.05.2007 13 K 570/06, EFG 2007, 1431).

Dieses Regelungsziel wurde indes – wie vom BFH zuletzt festgestellt – nach der systematischen Konzeption der gesetzlichen Regelungen nicht erreicht, weshalb ein Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten in den Veranlagungszeiträumen seit 2004 dennoch möglich war. Der Gesetzgeber reagierte mit den Änderungen des EStG durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz wiederum auf diese Gesetzesauslegung des BFH. Er hat erneut Regelungen zum Verbot des Werbungskostenabzugs von Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung geschaffen. In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 26.10.2011, auf den diese neue gesetzliche Regelung zurückgeht, wird insofern ausgeführt, dass die Klarstellung der vom Gesetzgeber gewollten Rechtslage zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium sowie die Anhebung des als Sonderausgaben abziehbaren Höchstbetrags auf 6 000 Euro bezweckt werde (BT-Drs. 17/7469; S. 2).

Von dieser historischen Entwicklung der gesetzlichen Regelungen ausgehend hat der Kläger keine Dispositionen im Vertrauen auf ein in den Streitjahren geltendes Recht getroffen. In den Streitjahren 2005 bis 2007 konnte der Kläger in Anbetracht der §§ 10 Abs. 1 Nr. 7, § 12 Nr. 5 EStG a.F. nicht davon ausgehen, dass die von ihm getragenen Aufwendungen für seine erstmalige Berufsausbildung als Werbungskosten anerkannt würden. Die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte legten die gesetzlichen Regelungen einheitlich dahingehend aus, dass ein Verbot des Werbungskostenabzugs bestand. Der BFH wich von dieser Gesetzesauslegung mit seinen Entscheidungen vom 28.07.2011 ab und begründete seine Entscheidungen mit einer systematischen Auslegung des Gesetzes, die zuvor in der Rechtsprechung und Literatur nicht erkannt worden war. Zuvor waren ausschließlich

verfassungsrechtliche Zweifel an § 12 Nr. 5 EStG a.F. geäußert worden, die aber von den Finanzgerichten nicht als derart stark eingestuft worden waren, dass eine konkrete Normenkontrolle i.S.d. Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG eingeleitet worden wäre. Demnach ist durch die gesetzliche Neuregelung durch das Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz der allgemeine Rechtszustand wiederhergestellt worden, der vor den Entscheidungen des BFH vom 28.07.2011 galt.

Der Senat ist darumnicht davon überzeugt, dass § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG n.F. wegen eines Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG in der Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips und dem daraus entwickelten objektiven Nettoprinzip verfassungswidrig sind. Die genannten Regelungen haben zur Folge, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium nicht als vorweggenommene Werbungskosten, sondern nur im Rahmen des Sonderausgabenabzugs im Rahmen des Höchstbetrags von 6.000 Euro berücksichtigt werden können. Zwar läuft dieser Sonderausgabenabzug beim Fehlen positiver Einkünfte in der Regel mangels Verrechnungsmöglichkeit leer. Hierin liegt allerdings kein Verfassungsverstoß.

41

Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet es dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Hieraus ergeben sich unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die gesetzgeberische Freiheit wird im Bereich des Einkommensteuerrechts durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und zum anderen durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden (horizontale Steuergerechtigkeit), während die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss (vertikale Steuergerechtigkeit – BVerfG Beschlüsse vom 29.05.1990 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 ff. und vom 10.11.1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246). Das Gebot der Folgerichtigkeit besagt, dass eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden muss (BVerfG Beschlüsse vom 30.09.1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 und vom 19.10.1999 2 BvR 1264/90 BVerfGE 101, 132).

42

Im Einkommensteuerrecht folgt aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip das objektive und subjektive Nettoprinzip. Dieses besagt wiederum, dass der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, also der Unterschiedsbetrag aus den Einnahmen und den Erwerbsaufwendungen (objektives Nettoprinzip) und nach Abzug der die Existenz sichernden Aufwendungen (subjektives Nettoprinzip) unterworfen werden kann. Bislang hat das BVerfG offengelassen, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang hat; jedenfalls hat es festgestellt, dass der Gesetzgeber dieses Prinzip bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen kann (BVerfG Urteil vom 09.12.2008 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231 ff.)). Eine Typisierung ist eine normative Zusammenfassung bestimmter in wesentlichen Elementen gleich gearteter Lebenssachverhalte. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufbauen. Insbesondere darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen,

43

sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfG Urteil vom 09.12.2008 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (232)).

Die in § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG n.F. angelegte Unterscheidung zwischen den Kosten für die erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium einerseits und sonstigen Fortbildungskosten andererseits ist eine im gesetzgeberischen Ermessenspielraum liegende Typisierung, der eine generalisierende Beurteilung der erstmaligen Berufsausbildung als Grundlage für die berufliche, soziale und wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen zugrunde liegt. Dem Steuerpflichtigen werden durch die erstmalige Berufsausbildung erstmals Kenntnisse und Fähigkeiten für die Teilnahme am Erwerbsleben vermittelt, was eine Grundvoraussetzung für seine Lebensführung ist. Typisierend geht der Gesetzgeber dabei davon aus, dass die Aufwendungen noch keinen konkreten Einnahmen, sondern zunächst primär der individuellen Bereicherung des Steuerpflichtigen durch die Erlangung von Kenntnissen und Fertigkeiten im Sinne einer allgemeinen Ausbildung gegenüberstehen. Demnach werden die Aufwendungen als Lebensführungskosten mit einfach handhabbaren Abgrenzungskriterien zur Ermöglichung eines gleichmäßigen Gesetzesvollzugs angesehen (so zu § 12 Nr. EStG a.F. FG Düsseldorf Urteile vom 03.12.2008 2 K 3575/07 F, EFG 2009, 1201 und vom 10.11.2009 14 K 2361/06 F, juris; FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 17.12.2008 8 K 6331/06 B, EFG 2009, 570; FG Hamburg Urteil vom 25.11.2009 5 K 193/08, EFG 2010, 873; FG Münster Urteil vom 24.02.2011 11 K 4489/09 F, EFG 2011, 1237; FG Saarland Urteil vom 04.05.2010 1 K 2357/05, EFG 2010, 1686; der BFH hat diese Frage in seinen Urteilen vom 28.07.2010 (VI R 5/10, BFH/NV 2011, 1776; VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038; VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782; VI R 59/09, NV, juris; VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779) ausdrücklich offengelassen; kritisch beispielsweise Bergkemper, Der Betrieb 2011, 1947 (1948 f.)).

Regelmäßig stehen Berufsausbildungskosten noch nicht im direkten Zusammenhang mit einer konkreten Einnahmenerzielung im Rahmen eines bereits zugesagten Dienstverhältnisses, sondern dienen – wie auch im Falle des Klägers – losgelöst von einem späteren Anstellungsverhältnis zunächst primär der individuellen Bereicherung des Steuerpflichtigen durch die Erlangung von Kenntnissen und Fertigkeiten im Sinne einer "Ausbildung" (so auch zu § 12 Nr. 5 EStG a.F. FG Saarland Urteil vom 04.05.2010 1 K 2357/05, EFG 2010, 1686).

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass die von dem Kläger absolvierte Ausbildung mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer Tätigkeit als Berufspilot und den entsprechenden Einkünften führen würde. Ein derart konkreter Bezug zwischen der Ausbildung bzw. dem Studium und der späteren Berufsausübung ist nicht bei jedem Ausbildungsgang gegeben. So führen viele Studiengänge nicht zu einer bestimmten Berufstätigkeit und es ist auch nicht ausgeschlossen, dass ein Steuerpflichtiger nach abgeschlossener Berufsausbildung etwa den Beruf mangels Arbeitsplatz nicht ausüben kann und er somit keine steuerpflichtigen Einnahmen aus dem erlernten Beruf erzielen wird. Die Berücksichtigung des – vorliegend gegebenen – konkreten Zusammenhangs zwischen den Ausgaben und den künftigen Einnahmen des Klägers wäre mit dem Geltungsanspruch einer generalisierenden und typisierenden Norm nicht zu vereinbaren (vgl. hierzu auch FG Münster Urteil vom 24.02.2011 11 K 4489/09 F, EFG 2011, 1237; FG Saarland Urteil vom 04.05.2010 1 K 2357/05, EFG 2010, 1686).

Auch der Umstand, dass der Kläger für seine Ausbildung besonders hohe Aufwendungen tragen musste, führt nicht zu einem anderen Ergebnis. Der Gesetzgeber ist im Rahmen von generalisierenden und typisierenden Regelungen anhand des oben geschilderten Normalfalls

nicht verpflichtet, für bestimmte Einzelfälle Sonderregelungen herbeizuführen, wenn es insoweit an sachgerechten Unterscheidungskriterien mangelt. So liegt es hier. Der Gesetzgeber hat mit § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG n.F. eine Regelung geschaffen, die – zumindest in der überwiegenden Anzahl der Fälle – Abgrenzungsprobleme vermeidet. Im Rahmen dieser Generalisierung und Typisierung sind einzelfallbedingte Nachteile in Kauf zu nehmen, auch wenn sie für den Betroffenen im Einzelfall eine Härte darstellen (so auch zu § 12 Nr. 5 EStG a.F. FG Saarland Urteil vom 04.05.2010 1 K 2357/05, EFG 2010, 1686).

Die Ausbildungskosten des Klägers sind demnach gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG n.F. im Rahmen des neuen Höchstbetrages von 6.000 Euro als Sonderausgaben abzugsfähig, was sich im Rahmen der Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 EStG indes nicht auswirkt. 48

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 49

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Fragen zur gesetzlichen Neuregelung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 50