
Datum: 06.08.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 4523/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0806.2K4523.01.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde teilweise stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten haben im vorliegenden Verfahren über die Frage gestritten, ob unstreitige Aufwendungen des Klägers im Rahmen eines Jurastudiums als Weiterbildungs- oder Ausbildungskosten zu berücksichtigen seien und sie streiten, ob die Zahlung einer Fehlbelegungsabgabe für mehrere Jahre als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist. 2

Die Kläger sind zusammenveranlagten Eheleute. Sie sind in den Jahren 1930 und 1932 geboren. Der Kläger war bis zu seiner Pensionierung Beamter (Dipl. Verwaltungswirt) bei der Post. In den Streitjahren bezog er Ruhegehaltsbezüge aus seiner früheren Beschäftigung. 3

Seit 1979 ist der Kläger an der Universität ... als Student der Rechtswissenschaft eingeschrieben. In den Streitjahren 1998 bis 1999 absolvierte er das 37. bis 40. Semester. 4

In den Streitjahren machte er folgende Kosten im Zusammenhang mit dem Studium geltend: 5

1. 1813,77 DM (1800) 6
2. 1967,83 DM (1800)

Die Aufwendungen beruhten im wesentlichen auf dem Bezug von Fachliteratur, insbesondere der Nachlieferung von Gesetzestexten und Kommentaren sowie dem Bezug elektronischer Rechercheprogramme. Daneben fielen Kosten für die Semestergebühren an. Fahrtaufwendungen entstanden dem Kläger nicht, da der Studentenausweis die kostenlose Benutzung der Nahverkehrsmittel erlaubt. 7

In den Jahren 1998 und 1999 wurden die Kläger, die bis 1995 eine Postdarlehnswohnung bewohnt hatten, - augenscheinlich nach Durchführung eines Prozessverfahrens - zur Zahlung der Fehlbelegungsabgabe für die früher bewohnte Wohnung herangezogen. Die Fehlbelegungsabgabe betraf die Jahre 1985 bis 1995 und betrug - einschließlich Mahngebühren - 14.408,64 DM. Darauf zahlten die Kläger ausweislich der eingereichten Forderungs- und Zahlungsübersicht in 1998 4808,64 DM und in 1999 9600 DM. Die zeitliche Zuordnung der Zahlungen ist in der mündlichen Verhandlung von den Klägern bestätigt worden.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 1998 machten die Kläger lediglich die Ausbildungskosten in Höhe von 1814 DM geltend. Bei den außergewöhnlichen Belastungen deklarierten sie lediglich 433 DM Krankheitskosten. 9

Der Beklagte veranlagte die Kläger im wesentlichen erklärungskgemäß mit Einkommensteuerbescheid vom 11.2.1999. Die geltend gemachten Ausbildungskosten berücksichtigte der Beklagte nicht, weil die Absicht, auf Grund der erlangten Ausbildung eine Erwerbstätigkeit auszuüben, für ihn nicht erkennbar war. Die Krankheitskosten wirkten sich nicht aus, weil die zumutbare Eigenbelastung mit 3108 DM höher war als die geltend gemachten Aufwendungen. 10

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 1999 deklarierten die Kläger Ausbildungskosten in Höhe von 1968 DM. Bei den außergewöhnlichen Belastungen deklarierten sie - unstreitig - Krankheitskosten von 2119 DM und die gesamten Zahlungen auf die Fehlbelegungsabgabe in Höhe von 14.409 DM. 11

Der Beklagte veranlagte die Kläger mit Bescheid vom 9.2.2000 im wesentlichen erklärungskgemäß. Die Ausbildungskosten ließ er wieder unberücksichtigt. Die Zahlungen auf die Fehlbelegungsabgabe akzeptierte er nicht als außergewöhnliche Belastungen, weil er davon ausging, dass die Zahlungen nicht außergewöhnlich seien. 12

Gegen beide Bescheide wandten sich die Kläger mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens trugen die Kläger vor, dass es sich ihres Erachtens nicht um ein Erststudium handle. Vielmehr habe der Kläger bereits ein Studium absolviert und sei vor seiner Pensionierung als Diplom Verwaltungswirt tätig gewesen. Das Studium stelle sich als eine Fort- und Weiterbildung im nicht ausgeübten Beruf dar. 13

Weiterhin führte der Kläger aus, dass er sich um eine Erwerbstätigkeit auf der Basis seiner Fähigkeiten bemühe. In dem Zusammenhang hat der Kläger Bewerbungsunterlagen beim Beklagten vorgelegt, die der Beklagte zurück gegeben hatte. Der Inhalt der Bewerbungsunterlagen war in der Einspruchsentscheidung dahingehend dargestellt, dass sich der Kläger um Stellen mit allgemeinen Verwaltungsaufgaben, wie Registratordienst, Aktenführung, Bibliothekenaufsicht oder auch Hausmeistertätigkeiten bemüht hat. 14

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger erneut den Bewerbungsordner vorgelegt. Aus ihm ergeben sich Bewerbungen sowohl auf Positionen mit einem Anforderungsprofil, wofür keine Fachhochschul- oder Hochschulausbildung erforderlich ist als auch Bewerbungen, die konkret auf Positionen für Diplom Verwaltungswirte oder ähnlich qualifizierte Berufe abzielen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Darstellung im Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen. 15

Der Beklagte wies die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 6.Juli 2001 als unbegründet zurück. Dabei vertrat er die Auffassung, dass keine Berufsausbildung des 16

Klägers vorläge. Das seit 20 Jahren andauernde Studium des Klägers ziele nicht auf die berufsmäßige Anwendung des Erlernten ab.

Hinsichtlich der Aufwendungen für die Fehlbelegungsabgabe vertrat er die Auffassung, dass es schon an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen fehle, weil die Kläger freiwillig eine öffentlich geförderte Wohnung gemietet hätten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. 17

Dagegen wenden sich die Kläger mit der vorliegenden Klage. Mit ihr verfolgen sie weiterhin das Ziel der Berücksichtigung der Aufwendungen für das Studium als Weiterbildungskosten im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes - EStG - und der Berücksichtigung der Zahlungen auf die Rückstände bzgl. der Fehlbelegungsabgabe als außergewöhnliche Belastung. 18

Hinsichtlich der Studienkosten vertreten die Kläger die Auffassung, dass es sich um Kosten der Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf handele. (Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit haben die Kläger ausdrücklich nicht geltend gemacht.) 19

Bzgl. der Fehlbelegungsabgabe führen die Kläger aus, dass sie die Wohnung bereits im Dezember 1976 bezogen hätten, eine Leistungspflicht aber erst viel später eingetreten sei. Die Kläger hätten sich dann auch im Rahmen des rechtlich Zulässigen gegen die Heranziehung zur Fehlbelegungsabgabe gewährt. Es handele sich auch nicht um eine freiwillig eingegangene Verpflichtung. Vielmehr hätten sich die Kläger dem nicht entziehen können, wie das Verwaltungsgericht Köln dies mit abschließendem Urteil in dem Streitverfahren bzgl. der Fehlbelegungsabgabe festgestellt habe. 20

Die Kläger beantragen, 21

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 6.7.2001 und Änderung der Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 die geltend gemachten Studienaufwendungen als Kosten im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG und die Zahlungen auf die Fehlbelegungsabgabe in den Jahren 1998 und 1999 als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, 22

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass die Studienaufwendungen als Sonderausgaben berücksichtigt werden. 25

Er vertritt nach der weiteren Sachaufklärung in der mündlichen Verhandlung die Auffassung, dass die Studienaufwendungen als Weiterbildungskosten gemäß § 10 EStG Berücksichtigung finden können, weil der Kläger den Willen erneut in seinem Beruf tätig zu sein, glaubhaft gemacht habe. Im Übrigen verweist der Beklagte auf die Einspruchsentscheidung. 26

Die Kläger haben mit Schriftsatz vom 29. Oktober und der Beklagte mit Schriftsatz vom 27. September 2001 ihr Einverständnis mit einer Entscheidung des Rechtsstreits durch den Berichterstatter erklärt. 27

Entscheidungsgründe: 28

Die Klage ist hinsichtlich der Weiterbildungskosten begründet und hinsichtlich der Behandlung der Fehlbelegungsabgabe als außergewöhnliche Belastung unbegründet.	29
Der Beklagte hat zu Unrecht die Aufwendungen des Klägers im Zusammenhang mit dem Jurastudium nicht als Aus- oder Weiterbildungskosten im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerlich berücksichtigt.	30
Nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder seine Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf als Sonderausgaben bis zu einem Höchstbetrag von 1800 DM steuerlich berücksichtigungsfähig.	31
Dabei sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH nur solche Aufwendungen, die in der erkennbaren Absicht gemacht werden, auf Grund der erlangten Ausbildung eine Erwerbstätigkeit auszuüben, als Berufsausbildungskosten steuerlich zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 17. November 1978 VI R 139/76, BFHE 126, 437, BStBl II 1979, 180 m. w. N.).	32
Eine Berufsausbildung im Sinne dieser Vorschrift hat der BFH angenommen, wenn der Steuerpflichtige mit der Ausbildung eine nicht nur vorübergehende Betätigungsmöglichkeit schaffen wollte, die dem Aufbau oder der Erhaltung und Sicherung seiner beruflichen Existenz und damit der Erhaltung und Sicherung seiner Lebensgrundlagen dienen konnte und sollte (BFH-Urteil vom 18.12.1987 VI R 149/81, BFHE 152, 337, BStBl II 1988, 494). Unter Berufung auf die Begründung der Bundesregierung zum Gesetzentwurf (BTDrucks V/3430, S. 8, 9) hat der BFH gefordert, dass es sich um Maßnahmen handeln muss, die eine Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen vorbereiten (BFH-Urteil vom 17.11.1978 VI R 139/76, BFHE 126, 437, BStBl II 1979, 180) und nicht nur sein Interesse an Allgemeinbildung im weitesten Sinne bzw. seine persönlichen Neigungen befriedigen sollen.	33
Der Bundesfinanzhof hat gefolgert, dass aus dem Begriff "Berufsausbildung" und insbesondere dem Wortbestandteil "Beruf" zu entnehmen sei, dass nicht sämtliche Aufwendungen, die dem Erlernen von Fähigkeiten und Kenntnissen dienen, den Sonderausgabenabzug begründen sollen, sondern nur solche, die auf eine berufsmäßige Anwendung des Erlernenen abzielen. Ungeachtet des zu fordernden Umfangs einer künftigen Berufstätigkeit schieden damit solche Aufwendungen aus, mit denen lediglich private Interessen verfolgt werden sollen oder die im Rahmen ehrenamtlicher Vereinsarbeit (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1992 VI R 59/91, BFHE 170, 48, BStBl II 1993, 303) oder sonstiger ehrenamtlicher Betätigung (vgl. BFH-Urteil vom 4.8.1994 VI R 94/93, BFHE 175, 276, BStBl II 1994, 944) nicht die nachhaltige Erzielung von Einnahmen, sondern lediglich im wesentlichen den Ausgleich der entstandenen Aufwendungen bezwecken.	34
Es müsse nach den Umständen des Falles zu erwarten sein, dass eine nachhaltige berufsmäßige Ausübung der erlernten Fähigkeiten zur Erzielung von Einkünften angestrebt werde (BFH-Urteil vom 22.9.1995, VI R 13/93, BFHE 179,69, BStBl 1996 II S. 8).	35
Nach Überzeugung des erkennenden Gerichts kann dies grundsätzlich bei den Kosten der Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf nicht anders sein.	36
Die Abzugsfähigkeit hinsichtlich dieser Weiterbildungskosten soll dem nicht berufstätigen Steuerpflichtigen ermöglichen, seine beruflichen Kenntnisse und Fertigkeiten zu erhalten, zu erweitern oder der Entwicklung der Verhältnisse anzupassen (Schmidt, EStG, § 10 Tz 121). Auch insoweit ist grundsätzlich eine Berufsbezogenheit, d. h. das Ziel die erhaltenen oder erweiterten Fähigkeiten im Rahmen eines Beruf zur Einkünfteerzielung zu nutzen, zu fordern	37

- Letztlich kann die Frage der gleichmäßigen Behandlung von Aus- und Weiterbildungskosten aber hier dahinstehen, weil nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Gerichts die Kosten für ein Erststudium und für ein Zweitstudium, das den Übergang in einem anderen Beruf ermöglicht, grundsätzlich als Berufsausbildungskosten zu qualifizieren sind. 38
- Das erkennende Gericht folgt damit der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der gerade zum Jurastudium von Verwaltungswirten und Finanzwirten seine grundlegenden Überlegungen entwickelt hat. 39
- Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Aufwendungen für ein erstmaliges Hochschulstudium typischerweise stets als Berufsausbildungskosten i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu beurteilen. Dagegen können Aufwendungen für ein zweites Hochschulstudium unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten abziehbar sein. Nach den BFH-Urteilen vom 14.2.1992 (VI R 26/90, BFHE 167, 127, BStBl II 1992, 556, und VI R 106/90, BFHE 167, 505, BStBl II 1992, 962, jeweils eine Lehrerin betreffend; VI R 69/90, BFHE 167, 502, BStBl II 1992, 961, betreffend einen Kirchenmusiker) muss das Erststudium zu einem Berufsabschluss geführt haben und das Zweitstudium ein Aufbaustudium sein, das nicht den Wechsel in eine andere Berufsart eröffnet. 40
- Bei dem Studium der Rechtswissenschaft eines Verwaltungswirts handelt es sich nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 17.4.1996, VI R 27/95, BFHE 180, 346, BStBl 1996 II S. 446) zwar um ein Zweitstudium, da er im Rahmen seines Ausbildungsdienstverhältnisses bei der Verwaltung - im Streitfall bei der Post - bereits ein Fachhochschulstudium abgeschlossen hat. 41
- Die Voraussetzungen, unter denen nach der Rechtsprechung Aufwendungen für ein Zweitstudium an einer Universität als Werbungskosten anerkannt werden können, liegen aber nicht vor. Auch wenn die Möglichkeit der Anrechnung von Studienzeiten aus dem Erststudium an der Fachhochschule bestand, wird einem der Verwaltungswirt durch das Studium der Rechtswissenschaft an einer Universität gegenüber seiner abgeschlossenen Ausbildung als Beamter ein Wechsel der Berufsart eröffnet. Der Kläger kann nach Ablegung des zweiten juristischen Staatsexamens nicht nur als Verwaltungsbeamter, sondern auch als Richter, Rechtsanwalt oder als Jurist in den verschiedensten Bereichen der privaten Wirtschaft tätig sein. Diese Tätigkeiten sind mit denjenigen eines Beamten des gehobenen Dienstes nicht vergleichbar. 42
- Dem schließt sich das erkennende Gericht an. Dies führt im Streitfall dazu, dass von einer Berufsausbildung auszugehen ist. 43
- Zwar ist nach der oben dargestellten Rechtsprechung auch bei einem Zweitstudium, bei dem möglicherweise ein Wechsel in eine benachbarte Berufsart zu bejahen sein könnte, eine Fortbildung und keine Ausbildung anzunehmen, wenn sich das Zweitstudium als eine Spezialisierung auf einem Gebiet des breit angelegten Erststudiums darstellt. Dieses Erfordernis ist im Streitfall aber ebenfalls nicht erfüllt. Denn zum einen ermöglicht die Ausbildung des Klägers als Jurist ihm auch die Ausübung von solchen Berufen, die zu seiner Tätigkeit als Postbeamter keinerlei Berührungspunkte mehr aufweisen und die mithin nicht als einer benachbarten Berufsart zugehörig angesehen werden können. Zum anderen ist das Studium der Rechtswissenschaft an einer Universität nicht geeignet, eine Spezialisierung der durch das Erststudium an der Fachhochschule erworbenen Kenntnisse eines Postbeamten zu bewirken, sondern es werden auf den unterschiedlichsten Gebieten juristische 44

Grundkenntnisse vermittelt.

Damit wird das Studium der Rechtswissenschaft eines Postbeamten des gehobenen Dienstes steuerlich im Ergebnis nicht anders beurteilt als dasjenige eines Kommunalbeamten oder eines Finanzbeamten. Auch bei diesem hat der BFH mit Urteil VI R 87/95 vom 17.4.1996, BFHE 180, 351, BStBl II 1996, 448) den Abzug der Aufwendungen für das Studium als Werbungskosten versagt. 45

Die Kläger stellen diese Rechtsprechung auch nicht in Frage, sondern haben ausdrücklich die Behandlung der Aufwendungen als Sonderausgaben beantragt. 46

Bei Zugrundelegung der oben dargestellten Rechtsgrundsätze ist im Streitfall der Sonderausgabenabzug zu gewähren. 47

Anders als der Beklagte in der Einspruchsentscheidung ausgeführt hat, ist beim Kläger eine ernsthafte Absicht erkennbar, den Beruf Verwaltungsbeamten des gehobenen Dienstes erneut oder einen Beruf mit ähnlichem Anforderungsprofil auszuüben. 48

Zwar hat sich der Kläger, worauf der Beklagte in der Einspruchsentscheidung abgestellt hat, auch auf Positionen mit geringerem Anforderungsprofil beworben. Dies ist aber nicht streitentscheidend. Entscheidend ist vielmehr, dass der Kläger sich auch auf eine größere Anzahl von Stellenangeboten beworben hat, für die seine Qualifikation als Diplom Verwaltungswirt ausdrücklich gefordert war. Die Bewerbungen waren auch nicht aussichtslos, da die Stellenanzeigen sich teilweise explizit an pensionierte Beamte des gehobenen Dienstes richteten. 49

Auch der Beklagte hat bei erneuter Überprüfung der vorgelegten Unterlagen seine Auffassung revidiert. Auch er geht nunmehr davon aus, dass der Kläger die ernsthafte Absicht hatte auf der Basis seiner Kenntnisse als Beamter des gehobenen Dienstes, die mit Hilfe des Jurastudiums den sich verändernden Rahmenbedingungen permanent angepasst wurden, erneut eine seiner Qualifikation entsprechende Stelle anzutreten. Er hat folgerichtig die Kläger bezüglich des Jahres 2000, für das nur die Ausbildungskostenfrage streitig war, klaglos gestellt. 50

Das erkennende Gericht verkennt nicht, dass die Aufnahme eines Studiums durch Mitbürger im fortgesetzten Alter oftmals erfolgt, um die persönliche, intellektuelle Leistungsfähigkeit zu erhalten. Das ernstliche Ziel, auf der Basis des mit dem Studium erreichbaren akademischen Abschlusses tatsächlich beruflich tätig zu sein, dürfte allerdings bei der überwiegenden Mehrzahl der Studenten, die das Studium nach Erreichen der Altersgrenze aufnehmen oder fortsetzen, fehlen. 51

Im hier konkret zu entscheidenden Fall ist allerdings zur Überzeugung des Gerichts und des Beklagten der ernsthafte Wille einer Nutzung der erlangten Kenntnisse im Rahmen einer berufsmäßigen Ausübung feststellbar. 52

Durch die steuerliche Berücksichtigung der Weiterbildungskosten in Höhe von 1800 DM pro Jahr sinkt das zu versteuernde Einkommen im Streitjahr 1998 von ... DM auf ... DM. Ein zu versteuerndes Einkommen von ... DM löst bei Anwendung der Splittingtabelle für 1998 eine Einkommensteuer von ... DM aus. 53

Das zu versteuernde Einkommen im Streitjahr 1999 sinkt von ... DM auf ... DM. Dies führt bei Anwendung der Splittingtabelle zur eine Einkommensteuer von ... DM. 54

Die weitergehende Klage ist unbegründet.	55
Der Beklagte hat zu Recht die Aufwendungen der Kläger für die Fehlbelegungsabgabe, die unstreitig in den Jahren 1998 und 1999 angefallen sind, nicht als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG berücksichtigt.	56
Die von den Klägern gezahlte Fehlbelegungsabgabe ist keine außergewöhnliche Belastung i. S. des § 33 EStG. In diesem Zusammenhang kann offenbleiben, ob diese Abgabe in dem Sinne als "außergewöhnlich" anzusehen ist, dass sie die Kläger stärker als die überwiegende Mehrzahl der Personen in vergleichbaren Lebensverhältnissen trifft. Denn jedenfalls handelt es sich nicht um eine zwangsläufige Belastung, was indessen für eine Abzugsfähigkeit nach § 33 EStG erforderlich wäre:	57
Nach § 33 Abs. 1 EStG können die in dieser Vorschrift definierten außergewöhnlichen Belastungen unter bestimmten weiteren Voraussetzungen auf Antrag steuermindernd berücksichtigt werden. Zu den gesetzlichen Definitionsmerkmalen der außergewöhnlichen Belastungen gehört u.a. dasjenige der "Zwangsläufigkeit". Diese ist nur dann gegeben, wenn der Belastete sich dem Aufwand aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).	58
Ob eine rechtliche, sittliche oder tatsächliche Verpflichtung zu der betreffenden Leistung besteht, ist nicht allein nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Zahlung zu beurteilen. Entscheidend ist vielmehr, ob die Aufwendungen dem Grunde nach auf einer freien Entscheidung des Steuerpflichtigen beruhen oder ob sie ihm von außen aufgedrängt worden sind (BFH-Urteile vom 18.7.1986 III R 178/80, BFHE 147, 171, BStBl II 1986, 745; vom 9.5.1996 III R 224/94, BFHE 181, 12, BStBl II 1996, 596) Deshalb ist insbesondere die Erfüllung freiwillig eingegangener Rechtspflichten nicht als zwangsläufig anzusehen (BFH-Urteile vom 30.9.1954 IV 602/53 U, BFHE 59, 381, BStBl III 1954, 357; vom 26.5.1971 VI R 271/68, BFHE 102, 389, BStBl II 1971, 628). Die Leistung aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung ist vielmehr nur dann zwangsläufig, wenn die Verpflichtung selbst den Leistenden ohne seinen Willen getroffen hat, er sich ihr also nicht entziehen konnte (BFH-Urteile vom 18.11.1977 VI R 142/75, BFHE 124, 34, BStBl II 1978, 147; vom 19.5.1995 III R 12/92, BFHE 178, 207, BStBl II 1995, 774; FG Köln, Urteile vom 2.3.1995 2 K 3852/94, EFG 1995, 719 und vom 13.3.1997, 2 K 1517/96, EFG 1997 S. 884).	59
Nach diesen Grundsätzen kann die Zahlung der Fehlbelegungsabgabe durch die Kläger nicht als zwangsläufige Aufwendung angesehen werden. Denn die Abgabe ist allein deshalb erhoben worden, weil die Kläger eine öffentlich geförderte Wohnung i. S. des Wohnungsbindungsgesetzes bewohnt haben, für die gemäß § 1 des Gesetzes über den Abbau der Fehlsubventionierung im Wohnungswesen (AFWoG) eine Ausgleichszahlung zu leisten war. Hätten die Kläger eine andere, nicht dem AFWoG unterliegende Wohnung bezogen, so wäre die Abgabe nicht angefallen. Dass sie eine öffentlich geförderte und der Fehlbelegungsabgabe unterliegende Wohnung wählten bzw. weiter bewohnten nachdem die Wohnung den Regeln über die Fehlbelegung unterfiel, war aber eine freie Entscheidung der Kläger, die damit zugleich wissentlich die Abgabenbelastung in Kauf nahmen. Damit beruhte die Zahlung der Abgabe unabhängig davon, dass die Kläger in der Folge hierzu verpflichtet waren, nicht auf einer ohne ihr Zutun angefallenen rechtlichen Verpflichtung. Das schließt die Einstufung der Abgabe als zwangsläufige Belastung i. S. des § 33 EStG aus.	60
Im übrigen geht das erkennende Gericht davon aus, dass unabhängig von der Frage der Zwangsläufigkeit der Inanspruchnahme, die Fehlbelegungsabgabe auch aus einem weiteren Grund nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnte.	61

Insoweit ist nämlich zu beachten, daß die Fehlbelegungsabgabe im wesentlichen dazu dient, einen Mietzinsvorteil des fehlbelegenden Mieters auszugleichen (BVerfG-Beschluß vom 8.6.1988 2 BvL 9/85 und 3/86, NJW 1988, 2529). Mit ihr wird derjenige belegt, der in einer öffentlich geförderten Wohnung wohnt, die ihm nach seinen Einkommensverhältnissen nicht (mehr) zusteht; er soll auf diese Weise zu einer Finanzierung weiterer Wohnungen für sozial Schwächere herangezogen werden (vgl. VG Gelsenkirchen, Urteil vom 24.7.1984 6 K 292/84, NJW 1985, 79). Die Erhebung der Fehlbelegungsabgabe ist mithin ein Ausgleich dafür, dass der Inhaber einer öffentlich geförderten Wohnung eine - aus der Sicht des Gesetzgebers - zu geringe Miete zahlt. Insoweit steht der Abgabe mithin ein Gegenwert in Gestalt der Nutzung einer besonders preisgünstigen Wohnung (§ 8 Abs. 1 WoBindG) gegenüber. Das Vorliegen eines solchen Gegenwerts schließt indessen - unabhängig von der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen - die Annahme einer außergewöhnlichen Belastung i. S. des § 33 EStG aus (BFH-Urteil vom 15.2.1974 VI R 67/70, BFHE 1 1 1, 491, BStBl II 1994, 335; Schmidt/Drenseck, EStG, § 33 Rdnr. 9 f.).

Schließlich wäre ein Abzug der Fehlbelegungsabgabe nach § 33 EStG auch mit den Wertungen des Gesetzes unvereinbar. Denn diese gehen in bezug auf die außergewöhnliche Belastung im Kern dahin, dass bestimmte (zwangsläufige) Aufwendungen "sozialisiert", also von der an sich betroffenen Privatperson auf die Allgemeinheit abgewälzt werden können (BFH, BFHE 124, 34, BStBl II 1978, 147). Eine solche Handhabung wäre im Zusammenhang mit der Fehlbelegungsabgabe ersichtlich verfehlt.

Denn nach der Intention der wohnungsrechtlichen Bestimmungen müsste derjenige, der die Voraussetzungen für die Wohnberechtigung (§ 4 WoBindG) nicht (mehr) erfüllt, idealtypischerweise die betreffende Wohnung für einen (sozial schwächeren) Wohnberechtigten freimachen und selbst eine nicht öffentlich geförderte Wohnung beziehen. Dies gilt bei öffentlich geförderten Wohnungen i. S. d. § 87a des II. Wohnungsbaugesetzes in gleicher Weise, da auch insoweit die das Besetzungsrecht ausübende Stelle die Wohnungen sozial schwächeren Berechtigten zuweisen soll (§ 4 Abs. 5 WoBindG).

Im Fall des Auszuges aus der kostengünstigen Wohnung wäre der Fehlbeleger mit einem entsprechend höheren Mietzins belastet, der steuerrechtlich den Kosten der Lebensführung zuzurechnen wäre und deshalb nicht steuermindernd berücksichtigt werden könnte (BFH-Urteil vom 29.3.1979 IV R 137/77, BFHE 128, 196, BStBl II 1979, 700). Angesichts dieser Ausgangslage kann nicht die Fehlbelegungsabgabe, die zum Ausgleich des Mietzinsvorteils dient, ihrerseits steuerlich abzugsfähig sein. Denn dann würde die - aus der Sicht des Gesetzes planwidrige - Fehlbelegung einer Wohnung letztlich steuerlich prämiert: Sie würde für den Fehlbeleger zu einem Vorteil (Abzugsfähigkeit des Mehraufwands) führen, der dem mit ihm vergleichbaren Mieter einer nicht öffentlich geförderten Wohnung versagt wird und eine solche Lösung wäre mit der Intention des § 33 EStG nicht vereinbar.

Diese Grundwertung ist bei der Frage nach dem Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung angemessen zu berücksichtigen (BFH, BFHE 178, 207, BStBl II 1995, 774). Sie führt dazu, daß die Fehlbelegungsabgabe generell nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden kann (ebenso Hessisches FG, Urteil vom 25.4.1995 1 K 204/95, n. v.). Eine Ausnahme hiervon kommt allenfalls dort in Betracht, wo ein vergleichbarer Mietaufwand ebenfalls nach § 33 EStG zu berücksichtigen wäre. Ob und unter welchen Voraussetzungen dies der Fall sein könnte, kann hier offenbleiben; im Streitfall besteht eine solche Situation jedenfalls nicht. Daher scheidet ein Abzug der Fehlbelegungsabgabe als außergewöhnliche Belastung auch unter diesem Gesichtspunkt aus.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.

Die Revision wird zugelassen, da die Frage der Behandlung einer Fehlbelegungsabgabe als außergewöhnliche Belastung eine Vielzahl von Bürgern betrifft und soweit ersichtlich bisher durch den Bundesfinanzhof nicht entschieden wurde. Zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsprechung erscheint daher eine Befassung des Bundesfinanzhofs mit der hier streitigen Frage geboten.