
Datum: 11.06.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 914/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0611.15K914.08.00

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 25.01.2006 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.03.2008 wird der Beklagte verpflichtet, die verbleibenden Verlustabzüge zur Einkommensteuer auf den 31.12.1995 auf 6.067 DM, auf den 31.12.1996 auf 97.470 DM und auf den 31.12.1997 auf 127.208 DM festzustellen; jeweils mit dem Hinweis, dass die Feststellungen gemäß § 181 Abs. 5 AO nur solchen Steuerfestsetzungen bzw. gesonderten Feststellungen zugrunde gelegt werden können, deren Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist am heutigen Tag der mündlichen Verhandlung noch nicht abgelaufen ist.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Der Kläger begehrt für die Streitjahre die Feststellung von Verlusten aus nichtselbständiger Arbeit resultierend aus seiner Ausbildung zum Luftverkehrspiloten.

Der Kläger schloss unter dem 20.10.1995 einen Ausbildungsvertrag mit der K GmbH & Co. KG, der die Ausbildung zum Erwerb einer Privatpilotenlizenz, der Private Pilot License (PPL),

1

2

3

zum Gegenstand hatte. In dem Vertrag, der als Anschrift des Klägers G-Straße 45 in P benannte, verpflichtete sich der Kläger, die Ausbildungskosten bei Fälligkeit zu zahlen. Nach erfolgreichem Abschluss der PPL schloss er am 24.04.1996 einen weiteren Ausbildungsvertrag mit der K mit dem Ziel, eine Verkehrspilotenlizenz, der sog. Airline Transport Pilot License (ATPL), zu erwerben. Hinsichtlich des Ablaufs der Ausbildung wird auf die Erläuterungen zur Praxisausbildung Bezug genommen (Bl. 95 ff. d. FG-Akte). Im Rahmen dieses Lehrgangs nahm der Kläger in der Zeit vom 03.01.1997 bis 09.05.1997 an der Praxisausbildung in R (USA) teil, mit anschließender Europäisierungsphase in D. Für diesen Ausbildungsabschnitt in den USA war ein Teilbetrag von 56.500 DM fällig. In diesem Gesamtbetrag enthalten waren gemäß der Kostenübersicht u.a. die Kosten für den Hin- und Rückflug, Übernachtungskosten in einem Appartement und eine Auslandsrankenversicherung, ohne diese im Einzelnen aufzuschlüsseln (Bl. 97 d. FG-Akte).

Im Anschluss an die ATPL absolvierte der Kläger einen Ergänzungslehrgang zum Erwerb der "Langstreckenflugberechtigung für ATPL-Inhaber", beginnend mit dem 17.07.1997. Ausbilder im Rahmen dieses Lehrgangs war die Fernschule für Aeronautik GmbH, mit der er einen entsprechenden Vertrag am 11.07.1997 unter der Anschrift "H-Berg 5" in T, der Anschrift seiner Eltern, schloss (s. Bl. 46, 108 d. FG-Akte). 4

Die aufgrund der Ausbildungsverträge zu zahlenden Kosten betrugen einschließlich Gebühren und Versicherungen 113.510 DM. Die Rechnungen, die auf den Namen des Klägers ausgestellt waren, wurden insgesamt von den Eltern des Klägers beglichen und zwar 5

1995. in Höhe von 4.894 DM 6
 1996. in Höhe von 87.513 DM
 1997. in Höhe von 21.103 DM.

Seit dem Jahr 1998 ist der Kläger als Verkehrsflugzeugführer tätig. Für den Veranlagungszeitraum 1998 gab er erstmals am 01.03.1999 eine Einkommensteuererklärung beim damals zuständigen Finanzamt B ab. Der Einkommensteuerbescheid vom 18.03.1999 weist einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 7.588 DM aus, der zu einer Einkommensteuer von Null DM führte. 7

Die Einkommensteuererklärung 1999 ging am 19.10.2000 beim damals zuständigen Finanzamt E ein. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens wurde im Bescheid vom 14.11.2000 ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 60.060 DM berücksichtigt. 8

Die Einkommensteuererklärung 2000 reichte der Kläger am 28.11.2001 ein. Im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 16.04.2002 wurde die Einkommensteuer in Höhe von 12.109 DM (6.191,23 €) festgesetzt, der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 60.010 DM. 9

Am 20.12.2005 reichte der Kläger die Erklärungen zur Feststellung der verbleibenden Verlustabzüge zum 31.12.1995, zum 31.12.1996 und zum 31.12.1997 ein. In diesem Zusammenhang machte er für die Zeiträume 1995 bis 1997 folgende Kosten geltend: 10

	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>	11
Lehrgangskosten (s.o.)	4.894 DM	87.513 DM	21.103 DM	
Fahrtkosten zum Flughafen	1.085 DM	3.559 DM	642 DM	
Reisekosten	58 DM	421 DM	7.861 DM	

Bewerbungskosten			132 DM
Kontoführungsgebühr	30 DM	30 DM	
insgesamt:	6.067 DM	91.523 DM	29.738 DM

Bei den Fahrtkosten handelt es sich um Fahrten mit dem eigenen Pkw zum Flughafen D und zum Flughafen W, die der Kläger laut seinen Angaben im Jahr 1995 an 50 Tagen, 1996 an 164 Tagen und 1997 an 29 Tagen aufsuchte. Die Fahrtkosten setzte der Kläger mit 0,70 DM pro Entfernungskilometer an. 12

Die Reisekosten für 1997 betreffen in erster Linie Verpflegungsmehraufwendungen, die dem Kläger im Zusammenhang mit der Praxisausbildung in den USA entstanden sind. Insoweit setzt der Kläger Verpflegungsmehraufwendungen für 90 Tage à 78 DM an. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der beigezogenen Einkommensteuerakte Bezug genommen. 13

Der Beklagte lehnte die Feststellung der verbleibenden Verlustabzüge zum 31.12.1995, zum 31.12.1996 und zum 31.12.1997 mit Bescheid vom 25.01.2006 ab. Zur Begründung führte der Beklagte aus, eine Feststellung sei nicht mehr möglich, da für die Einkommensteuer 1995 bis 1997 die Festsetzungsfristen bereits abgelaufen seien. 14

Hiergegen legte der Kläger am 31.01.2006 Einspruch ein. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens trug er vor, der Verlustfeststellungsbescheid sei ein gegenüber der Einkommensteuerfestsetzung selbständiger Verwaltungsakt. Insofern stehe die Festsetzungsverjährung dem Erlass der Feststellungsbescheide nicht entgegen. Darüber hinaus ergebe sich aus § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO), dass eine Verlustfeststellung solange möglich sei, wie sie für Steuerfestsetzungen von Bedeutung sei. 15

Mit der Einspruchsentscheidung vom 07.03.2008 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Ergänzend verwies er in der Begründung darauf, dass auch die Frist für die Feststellung der Verluste abgelaufen sei. Insoweit seien die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung gem. § 181 Abs. 1 AO entsprechend anzuwenden. § 181 Abs. 5 AO sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar, da die Finanzbehörde die Feststellung nicht pflichtwidrig unterlassen habe. Dies ergebe sich entweder unmittelbar aus § 10d Abs. 4 Satz 6 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung vom 13.12.2006 oder aber – soweit dieser auf die Streitjahre noch nicht anwendbar sein solle – aus dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung. Insoweit verwies der Beklagte auf die Urteile des Bundesfinanzhofs vom 12.06.2002 (XI R 26/01, BStBl II 2002, 681) und vom 06.07.2005 (IX R 27/04, BFH/NV 2006, 16). Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass eine entsprechende Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 181 Abs. 5 AO in jedem Fall geboten sei, da sonst eine Verlustfeststellung faktisch ohne jegliche zeitliche Grenze möglich sei. 16

In seiner am 17.03.2008 erhobenen Klage vertritt der Kläger weiterhin die Auffassung, dass den begehrten Verlustfeststellungsbescheiden verfahrensrechtliche Normen nicht entgegenstünden. Insbesondere hindere die Verjährung der Einkommensteuer 1995 bis 1997 nicht den Erlass der Feststellungsbescheide. Dies habe der Bundesfinanzhof (BFH) unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung im Urteil vom 17.09.2008 (IX R 70/06, BStBl II 2009, 897) klargestellt. Anknüpfungspunkt für diese Entscheidung sei die Norm des § 10d Abs. 3 Satz 4 EStG in den Fassungen der Streitjahre bzw. die wortgleiche Norm des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG in der heutigen Fassung gewesen. Insoweit habe der Bundesfinanzhof auch dargelegt, dass diese Normen dem Erlass eines Feststellungsbescheides nicht 17

entgegenstehen, wenn es sich um die erstmalige Berücksichtigung eines Verlustes handele. Die Norm regelt nur die Sachverhalte, in denen sich der negative Gesamtbetrag der Einkünfte nachträglich ändere.

Soweit der Beklagte bei der Höhe der Werbungskosten geltend macht, dass die im Pauschalbetrag für die Praxisausbildung des Klägers in den USA enthaltenen Kosten für die Auslandsrankenversicherung in 1996 lediglich als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien, haben sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung tatsächlich dahingehend verständigt, dass zu deren Ausgrenzung ein Betrag in Höhe von 120 DM nicht mehr als Werbungskosten vom Kläger geltend gemacht wird. 18

Der Kläger beantragt auf der Grundlage dieser tatsächlichen Verständigung nunmehr, 19
den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 25.01.2006 in der Gestalt 20
der Einspruchsentscheidung vom 07.03.2008 zu verpflichten, die verbleibenden
Verlustabzüge zur Einkommensteuer durch Bescheid auf den 31.12.1995 auf 6.067 DM, auf
den 31.12.1996 auf 97.470 DM und auf den 31.12.1997 auf 127.208 DM festzustellen,
hilfsweise die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22
die Klage abzuweisen, 23
hilfsweise die Revision zuzulassen. 24

Der Beklagte hält in der Begründung an seinen bisherigen Ausführungen im Rahmen des 25
außergerichtlichen Verfahrens fest. Insbesondere seien sämtliche Festsetzungs- und
Feststellungsfristen der Folgejahre 1998 bis 2000 abgelaufen. Er trägt ergänzend vor, dass
die vom Kläger geltend gemachten Werbungskosten auch dem Grunde nach zu beanstanden
seien. So seien die Kosten für den Erwerb der Privatpilotenlizenz nicht abzugsfähige Kosten
der privaten Lebensführung. Zudem vertritt der Beklagte die Auffassung, die Reisekosten für
den Aufenthalt in R (USA) seien nicht berücksichtigungsfähig, da die Voraussetzungen für
eine doppelte Haushaltsführung insoweit nicht vorlägen. Schließlich weist der Beklagte darauf
hin, dass der Kläger bisher lediglich Zahlungen in Höhe von 21.569,83 DM durch
entsprechende Belege nachgewiesen habe. Im Übrigen sei eine Zuordnung der Kosten zu
den verschiedenen Zeiträumen (1995 bis 1997) nicht möglich. Auch sei nicht belegt, dass die
Eltern des Klägers über entsprechende finanzielle Mittel verfügt hätten, um die
Ausbildungskosten zu bezahlen. Es sei auch nicht ausgeschlossen, dass der Kläger selbst in
den Streitjahren eigene Einnahmen erzielt habe, um seinen Lebensunterhalt und seine
Ausbildung zumindest teilweise zu bestreiten.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten nebst Anlagen, die 26
beigezogenen Akten des Beklagten und das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug
genommen.

Entscheidungsgründe 27

Die zulässige Klage ist begründet. 28

Der angefochtene Ablehnungsbescheid vom 25.01.2006 ist rechtswidrig und verletzt den 29
Kläger daher in seinen Rechten, § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. Zu
Unrecht hat der Beklagte dem Antrag des Klägers auf Feststellung des verbleibenden

Verlustabzugs der Streitjahre nicht entsprochen. Vielmehr hat der Kläger gemäß § 10d Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassungen - EStG - einen Anspruch auf gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustabzüge in Höhe von 6.067,00 DM auf den 31.12.1995, von 97.470 DM auf den 31.12.1996 und 127.208 DM auf den 31.12.1997.

I. Gemäß § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG ist am Schluss eines Veranlagungszeitraums der verbleibende Verlustabzug durch Bescheid gesondert festzustellen. 30

1. Obwohl die Feststellungsfristen gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 169 ff. AO im Zeitpunkt der Antragstellung am 20.12.2005 unstreitig bereits abgelaufen waren, können die zu den streitgegenständlichen Stichtagen verbliebenen Verluste noch gesondert festgestellt werden. 31

a. Nach § 181 Abs. 5 AO kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Das Gleiche gilt nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - der sich der erkennende Senat anschließt -, wenn die gesonderte Feststellung Grundlagenbescheid für einen weiteren Feststellungsbescheid, etwa einem Verlustfeststellungsbescheid nach § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG, ist. Denn gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für die gesonderte Feststellung die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung und damit auch § 181 Abs. 5 AO sinngemäß (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.06.2002, XI R 26/01, BStBl II 2002, 681 unter II.2.a. m.w.N.). 32

b. Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31.12.1997 hat Bedeutung für die Feststellung der verbleibenden Verlustabzüge auf den 31.12.1998 und damit mittelbar auf den 31.12.1999, für die die geltende Feststellungsfristen – entgegen der Ansicht des Beklagten - noch nicht abgelaufen sind. Die Feststellungsfrist endete gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO am 31.12.2005 bzw. 31.12.2006. Der Ablauf der Feststellungsfristen wurde jedoch gemäß §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 170 Abs. 3 AO bis zum heutigen Tag der Entscheidung gehemmt. Danach läuft die Feststellungsfrist nicht ab, wenn vor Ablauf der Feststellungsfrist außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein Antrag auf Erlass eines Feststellungsbescheides gestellt wird und über diesen noch nicht unanfechtbar entschieden worden ist. Zwar begehrte der Kläger in seinem Antrag vom 20.12.2005 nicht ausdrücklich den Erlass der Verlustfeststellungsbescheide zum 31.12.1998 und 31.12.1999, sondern lediglich die Feststellung der streitgegenständlichen Verluste. Darin sieht der Senat jedoch konkludent den Antrag auf erstmaligen Erlass der Verlustfeststellungsbescheide der Folgejahre, für die im Zeitpunkt der Antragstellung die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten war. Die Bedeutung der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31.12.1997 für die Feststellungen der Folgejahre ergibt sich bereits aus der Definition des § 10d Abs. 3 Satz 2 EStG. Danach ist verbleibender Verlustabzug der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des jeweiligen Veranlagungszeitraums nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach § 10d Abs. 1 und 2 EStG abgezogenen Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustabzug. Damit hat der festgestellte verbleibende Verlustabzug eines Veranlagungszeitraums Bedeutung für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs künftiger Veranlagungszeiträume, da er insoweit Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) ist, § 182 Abs. 1 Satz 1 AO (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 04.02.2000 XI B 119/98, BFH/NV 2000, 948; dem folgend Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.07.2008 IX R 90/07, BStBl II 2009, 816 unter II.2.b.bb.). Der 33

Kläger begehrte somit mit seinem Antrag vom 20.12.2005 inzident die Fortschreibung der Verlustfeststellungen für die Folgejahre, denn nur so erhalten seine Anträge wirtschaftlich einen Sinn. Ohne eine entsprechende Fortschreibung der Verlustfeststellungen könnte er sein eigentliches Ziel, die Einkommensteuerlast der Jahre 1998 ff. zu reduzieren, nicht erreichen. Das Festhalten an den formalen Anträgen des Klägers würde diesem Rechtsschutzziel damit eklatant widersprechen, so dass die Anträge durch die rechtsschutzgewährende Auslegung entsprechend auf die Jahre 1998 und 1999 erweitert werden mussten.

c. Die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zum 31.12.1995 und 31.12.1996 – für die die regelmäßigen Feststellungsfristen zum 31.12.2002 bzw. 31.12.2003 abgelaufen sind (§§ 181 Abs. 1, 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO) – sind für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31.12.1997 und damit mittelbar für die Verlustfeststellungen auf den 31.12.1998 ff., für die die Feststellungsfristen noch nicht abgelaufen sind, "von Bedeutung" i.S.d. § 181 Abs. 5 AO. Insoweit wird auf die Ausführungen unter b) verwiesen. Für die Anwendung des § 181 Abs. 5 AO ist es nicht erforderlich, dass der Feststellungsbescheid "von Bedeutung" für Steuerfestsetzungs- oder Feststellungsbescheide desselben oder des unmittelbar anschließenden Veranlagungszeitraums ist. Ausreichend ist vielmehr eine Bedeutung für zukünftige Veranlagungszeiträume, da Feststellungsbescheide keinen Selbstzweck haben, sondern eine dienende Funktion ausüben. Durch die Systematik der separaten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen dürfen dem Steuerpflichtigen weder Vor- noch Nachteile entstehen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 12.06.2002, XI R 26/01, BStBl II 2002, 681 unter II.2.b.bb.-cc.; vom 11.11.2009, II R 14/08, BFH/NV 2010, 711 unter II.2.c.). Somit reicht es im Streitfall aus, dass die Feststellung des verbliebenen Verlustabzugs auf den 31.12.1995 und 1996 für den Feststellungsbescheid des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31.12.1997 und damit mittelbar für Verlustfeststellungen der Folgejahre Bedeutung hat.

34

2. Der vom Kläger begehrten Feststellung steht auch § 10d Abs. 3 Satz 4 EStG nicht entgegen. Danach sind Verlustfeststellungsbescheide zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach § 10d Abs. 3 Satz 2 EStG zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. § 10 Abs. 3 Satz 4 EStG ist bereits dem Wortlaut, aber auch nach seiner Zweckbestimmung als reine Korrektornorm zu verstehen. Der Kläger beantragte am 20.12.2005 erstmalig die Berücksichtigung vorweggenommener Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit. Einkommensteuererklärungen für die streitgegenständlichen Zeiträume 1995 bis 1997 hatte er zuvor nicht eingereicht, so dass im Zeitpunkt seiner Antragstellung weder Einkommensteuerbescheide noch Verlustfeststellungsbescheide für die streitgegenständlichen Zeiträume vorlagen, in denen sich die Höhe der negativen Einkünfte hätte ändern können. Insoweit schließt sich der Senat der geänderten Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofs an (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 17.09.2008 IX R 70/06, BStBl II 2009, 897 unter II.2.; vom 14.07.2009, IX R 52/08, BFH/NV 2009, 1885 unter II.2.). Zwar hat der Kläger – im Gegensatz zu den vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fällen – für die Streitjahre keine Einkommensteuererklärungen abgegeben, die einer Einkommensteuerfestsetzung hätte zugrunde gelegt werden können, jedoch fehlte es auch in den höchstrichterlich entschiedenen Fällen an einer Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs. Da das Verfahren über die gesonderte Feststellung nach § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG gegenüber dem Festsetzungsverfahren selbständig ist, kommt es nicht darauf an, ob für die Veranlagungszeiträume Einkommensteuerveranlagungen durchgeführt worden sind oder nicht. Entscheidend ist, ob es sich um eine erstmalige Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs, der anhand der Maßstäbe des § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG zu beurteilen ist,

35

oder es sich um eine Änderung einer solchen bereits vorhandenen Feststellung handelt.

2. Der Erlass der vom Kläger begehrten Feststellungsbescheide wird – entgegen der Auffassung des Beklagten - nicht durch das Jahressteuergesetz 2007 – JStG 2007 – (BGBl I 2006, 2828, BStBl I 2007, 28) gehindert. Nach § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG i.d.F. des JStG 2007 – EStG 2007 – ist § 181 Abs. 5 AO nur anzuwenden, wenn "die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat". Allerdings gilt diese einschränkende Vorschrift nur für Feststellungen, für die die Feststellungsfrist bei Inkrafttreten des JStG 2007 noch nicht abgelaufen war, § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG 2007. Im Streitfall sind sämtliche Feststellungsfristen der begehrten Verlustfeststellungsbescheide bei Inkrafttreten des JStG 2007 abgelaufen gewesen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11.02.2009 I R 15/08, BFH/NV 2009, 1585 unter 3.d.). § 181 Abs. 5 AO schiebt seinerseits nicht den Ablauf der Feststellungsfrist hinaus, sondern ermöglicht lediglich den Erlass eines Feststellungsbescheids außerhalb der für ihn geltenden Feststellungsfristen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 31.10.2000, VIII R 14/00, BStBl II 2001, 156 unter II.1.b.). Die vom Beklagten vertretene Auffassung, § 181 Abs. 5 AO sei für die streitgegenständlichen Feststellungszeitpunkte unter Berücksichtigung des Grundsatzes der gleichmäßigen Besteuerung einschränkend auszulegen, überzeugt letztlich nicht. Einer solchen Auslegung steht der eindeutige Wortlaut und damit verbundene gesetzgeberische Wille des § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG 2007 entgegen, der den Anwendungsbereich des § 181 Abs. 5 AO abschließend regelt.

36

Das Gericht weist darauf hin, dass diese Einschränkung auch nicht für die im Verwaltungsverfahren noch zu erlassenden Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.1998 und 1999 gilt, da diese Feststellungen innerhalb der Feststellungsfristen ergehen werden (dazu zuvor unter I.1.b.); § 181 Abs. 5 AO ist mithin nicht einschlägig.

37

II. Nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist in den Feststellungsbescheiden der Streitjahre darauf hinzuweisen, dass diese nur solchen Steuerfestsetzungen bzw. gesonderten Feststellungen zugrunde gelegt werden können, deren Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen war.

38

III. Für die nicht streitgegenständlichen Folgejahre 1998 bis 2000 gibt der Senat für das sich an diese Entscheidung anschließende Verwaltungsverfahren folgendes zu bedenken: Der auf den 31.12.1997 zu erlassende, einen Verlust von 127.208 DM ausweisende Verlustfeststellungsbescheid ist – wie zuvor ausgeführt - nach § 181 Abs. 5 AO von Bedeutung für den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.1998. Letzterer ist regulär, d.h. innerhalb der für ihn noch laufenden Feststellungsfrist zu erlassen (dazu unter I.1.b.). Der auf den 31.12.1998 festzustellende Verlust verringert sich gemäß § 10d Abs.3 Satz 2 EStG um den Betrag, in dessen Höhe der auf den 31.12.1997 festgestellte Verlust vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 1998 hätte abgezogen werden müssen (sog. Soll-Verlustabzug; vgl. insoweit auch Urteil des Bundesfinanzhofs vom 02.08.2006, XI R 65/05, BStBl II 2007, 921 unter II.2. dritter Absatz). Hingegen hat der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.1997 keine Bedeutung für die Einkommensteuerfestsetzung 1998, da diese im Zeitpunkt der Antragstellung am 20.12.2005 bereits festsetzungsverjährt war (Abgabe der Einkommensteuererklärung am 01.03.1999; Ablauf der Festsetzungsfrist am 31.12.2003). Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO greift insoweit nicht ein, da der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.1997 "nur" mit eingeschränkter Wirkung nach § 181 Abs. 5 AO erlassen werden konnte.

39

Der im Verwaltungsverfahren innerhalb der für ihn geltenden Feststellungsfrist noch zu erlassende Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.1998 ist allerdings ohne

40

Einschränkungen Grundlagenbescheid sowohl für die Einkommensteuerfestsetzung 1999 als auch den ebenfalls vom Kläger am 20.12.2005 konkludent beantragten Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.1999, so dass die Einkommensteuer 1999 nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern ist. Insoweit gilt § 171 Abs. 10 AO ohne Besonderheiten. Gleiches gilt für das Veranlagungsjahr 2000. Der noch zu erlassende Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.1999 ist Grundlagenbescheid für die Einkommensteuerfestsetzung 2000, die nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern ist. Ebenfalls ist der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2000 zu erlassen.

IV. Die in den Veranlagungszeiträumen 1996, 1997 und 1998 verausgabten Kosten für die Ausbildung als Flugpilot sind dem Grunde nach als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) zu berücksichtigen. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. 41

1. Zu diesen Kosten zählen die Aufwendungen für den Erwerb der Berechtigung ATPL (Airline Transport Pilot License), bei der es sich um die Fluglizenz für Verkehrspiloten handelt, die der Kläger für seine ab 1998 ausgeübte Tätigkeit als Verkehrsflugzeugführer benötigt. 42

2. Ebenso sind im Streitfall die Ausbildungskosten für den Erwerb der Lizenz PPL (Private Pilot License) als vorweggenommene Werbungskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG zu berücksichtigen. Dem steht nicht entgegen, dass es sich hierbei um eine Privatpilotenlizenz handelt. In steuerlicher Hinsicht sind die gesamten Kosten einheitlich als Werbungskosten zu beurteilen, wenn die berufliche Verursachung bei weitem überwiegt und private Gründe nur eine ganz untergeordnete Rolle spielen (vgl. BFH-Urteil vom 30.09.2008 VI R 4/07, BFHE 223, 103, BStBl II 2009, 111, Rn. 11). Diese ist nach den Gesamtumständen des konkreten Einzelfalls zu überprüfen. Ein Abzug der Aufwendungen für die PPL in voller Höhe kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die Ausbildung Teil der durchgehenden Schulung zum Erwerb der ATPL ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.09.2008 VI R 4/07, BStBl II 2009, 111, Rn. 11). In einem solchen Fall dient die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten, die auch für den Erwerb der PPL erforderlich sind, nicht vornehmlich dazu, ihrem Inhaber das Führen und Bedienen von (kleineren) Flugzeugen im nichtgewerblichen Luftverkehr zu ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 30.09.2008 VI R 4/07, BStBl II 2009, 111, Rn. 11), sondern die Schulung ist vielmehr Bestandteil der Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer und in diesem Rahmen notwendige Voraussetzung für den Erwerb des Verkehrsflugzeugführerscheins (vgl. BFH-Urteil vom 30.09.2008 VI R 4/07, BStBl II 2009, 111, Rn. 11). 43

Im Streitfall sprechen die Gesamtumstände dafür, dass der Erwerb der PPL und der ATPL eine einheitliche durchgehende Berufsausbildung darstellen und dass die Aufwendungen hierfür ausschließlich beruflich veranlasst waren. Entscheidend ist, dass der Kläger die beiden Lizenzen beim selben Ausbilder, der K GmbH & Co. KG in D, in engem zeitlichen Zusammenhang erworben hat. Unmittelbar nach Abschluss des ersten Ausbildungsabschnitts mit dem Erwerb der PPL, schloss er am 24.04.1996 den weiteren Vertrag zum Erwerb der ATPL. Dass für den Erwerb der beiden Lizenzen zivilrechtlich zwei Verträge geschlossen wurden, spricht unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht gegen eine einheitliche durchgehende Berufsausbildung. Denn der gesamte Werdegang des Klägers und berufliche Erfolg weist auf eine planmäßige, zielgerichtete Berufsausbildung zum Verkehrsflugzeugführer innerhalb von nur drei bis vier Jahren hin. So absolvierte der Kläger im Anschluss an den Erwerb der ATPL einen Lehrgang, der ihn für Langstreckenflüge 44

berechtigte (Beginn des Lehrgangs 17.07.1997), so dass er seit 1998 den Beruf des Verkehrsflugzeugführers ausübt.

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aus dem von dem Beklagten zitierten Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Mai 2003 (VI R 85/02, BStBl II 2005, 202). Danach sind Aufwendungen für den Erwerb einer PPL "grundsätzlich" nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, da insoweit "in der Regel" die private Lebensführung des Steuerpflichtigen in nicht unerheblichem Maße betroffen ist (vgl. auch Urteile des BFH vom 09.08.1996 VI R 38/96, BFH/NV 1997, 107; vom 14.02.1992 VI R 7/89, BFH/NV 1992, 725; vom 17.11.1989 VI R 8/86, BFHE 159, 64, BStBl II 1990, 306). Hieraus wird lediglich deutlich, dass sich eine schematische Betrachtung verbietet und es auf eine Abwägung im konkreten Einzelfall ankommt, so wie der Senat sie vorgenommen hat. 45

3. Dem Werbungskostenabzug steht nicht entgegen, dass die Eltern des Klägers die Aufwendungen aus ihren Mitteln ganz oder teilweise bezahlt haben. Der Kläger hat die Verträge mit den Ausbildungsstellen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung geschlossen, so dass ihm die Verpflichtung traf, die Kosten zu begleichen. Damit ist der Kläger auch wirtschaftlich mit den Kosten belastet. Es macht wirtschaftlich keinen Unterschied, ob die Eltern des Klägers diesem einen Geldbetrag zugewendet haben, von dem der Kläger die Ausbildungskosten gezahlt hat oder ob die Eltern die Ausbildungskosten auf dem sog. abgekürzten Zahlungsweg direkt beglichen haben, § 267 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 22.07.2003, VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32 unter 3; vom 27.05.2003, VI R 33/01, BStBl II 2004, 884 unter II.1.f.; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Auflage, § 9, Rn. 223 ff.). Für den Ausgabenabzug ist die Mittelherkunft unerheblich. Weiterer Zahlungsnachweise der Eltern als die im Laufe des Klageverfahrens vorgelegten Überweisungsbelege und die handschriftliche Auflistung der Scheckausstellungen und Überweisungen bedurfte es daher nicht. Der Senat ist aufgrund dieser Nachweise, der Bestätigung der Eltern über die Übernahme der Ausbildungskosten (Bl. 63 d. FG-Akte), der Bestätigung der K1 vom 08.12.2008 (Bl. 85 d. FG-Akte) und den teilweise vorhandenen Zahlungsanmerkungen auf den Rechnungen, davon überzeugt, dass sämtliche durch Rechnungen nachgewiesenen Ausbildungskosten auch tatsächlich vom Kläger direkt oder von seinen Eltern in dem jeweiligen Streitjahr spätestens bei Fälligkeit beglichen worden sind (§ 11 EStG). Der Kläger hätte anderenfalls nicht den nächsten Ausbildungsabschnitt absolvieren können und dürfen. Dies gilt auch für Rechnungen, die nicht vom der K ausgestellt wurden. Das Bestreiten des Beklagten ist auf der Grundlage der vorhandenen Unterlagen unsubstantiiert und rein spekulativer Natur, da es keinerlei Anhaltspunkte dafür bietet, dass die Ausbildungskosten nicht bei Fälligkeit bezahlt worden sind. Die Frage des Beklagten, ob die Eltern des Klägers wirtschaftlich in der Lage gewesen seien, die Ausbildungskosten zu tragen, lässt die Zielführung für die Beurteilung des Werbungskostenabzugs beim Kläger für den Senat nicht erkennen. Soweit der Beklagte mit seiner Anfrage an eine Formulierung im Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Juli 2003 (VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32) anknüpfen möchte, sei darauf hingewiesen, dass in dem dortigen Streitfall die Kosten für einen "Master of Law" in den USA über das Kreditkartenkonto des Vaters der zur Zahlung verpflichteten Klägerin abgerechnet wurden, was zu einer Abkürzung des Zahlungsweges führte. Da bei einem Studium in den USA regelmäßig bereits bei der Bewerbung eine Bestätigung des Bewerbers bzw. seiner Eltern beigefügt werden muss, dass ausreichende finanzielle Mittel für die während des Auslandsaufenthalts anfallenden Kosten vorhanden sind, erklärt sich daraus die vom Bundesfinanzhof erwähnte entsprechende Bestätigung des Vaters. Für die Entscheidung über den Werbungskostenabzug hat sie jedoch keine Bedeutung. 46

4.a. Als Werbungskosten im Rahmen der Berufsausbildung sind schließlich auch die Aufwendungen für die Praxisausbildung in R/USA in der Zeit vom 03.01. bis 09.05.1997 in Höhe von 56.500 DM, abzüglich der Kosten für die Auslandsrankenversicherung von 120 DM, zu berücksichtigen, da der Kläger sich ausschließlich zur Absolvierung dieses Ausbildungsabschnitts in den USA aufhielt. Soweit in den Kosten Aufwendungen für die Unterbringung in einem Appartement enthalten sind, können diese nicht mit dem Hinweis auf die Vorschriften zur doppelten Haushaltsführung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG versagt werden. Ob der Kläger in P, G-Straße 43, einen eigenen Hausstand unterhielt, kann der Senat letztlich offen lassen. Denn im Streitjahr 1997 sind jedenfalls die Grundsätze der sog. quasi doppelten Haushaltsführung gemäß R 43 Abs. 5 der Lohnsteuerrichtlinien 2004, trotz der Gesetzesänderung durch das Zweite Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (StÄndG 2003) vom 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2645) zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG, weiterhin anzuwenden. Dies folgt im Sinne der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen bis 2003 aus dem Schreiben des BMF vom 30.06.2004, IV C 5 – S 2352 – 49/04, BStBl I 2004, 582 (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.07.2006, VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068 unter II.2.). Der Kläger hat sich nur für eine verhältnismäßig kurze Dauer von vier Monaten zum Zwecke der Absolvierung einer Praxisausbildung in R/USA aufgehalten.

c. Die Kosten für Verpflegungsmehraufwendungen sind in der beantragten Höhe anzuerkennen, § 9 Abs. 5 S. 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4 EStG treten an die Stelle der in Satz 2 genannten Pauschbeträge die an die Verhältnisse in den USA angepassten Beträge (vgl. Bundesministerium der Finanzen vom 29.11.1995, BStBl I 1995, 822). Ein Abzug ist jedoch nur für die ersten drei Monate zu gewähren, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG. Die vom Kläger angesetzten 78 DM pro Kalendertag sind daher bei einer Abwesenheit von 24 Stunden für insgesamt 90 Tage zutreffend. 48

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO, wonach dem Beklagten die gesamten Kosten auferlegt werden, da der Kläger nur zu einem geringen Teil unterlegen ist. 49

VI. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 50

VII. Die Revision war nicht zuzulassen. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen erstmals ein Verlustfeststellungsbescheid nach § 10d EStG erlassen werden muss, ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – die der Senat seiner Entscheidung zu Grunde gelegt hat – als geklärt anzusehen. Somit war kein Grund für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO gegeben. 51