Finanzgericht Köln, 14 K 3720/12

Datum:	17.07.2013
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	14. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	14 K 3720/12
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2013:0717.14K3720.12.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, VI R 52/13

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits werden dem Kläger auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2008. 2

Der Kläger ist von Beruf Pilot und erzielt als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. 3

Im Streitjahr (2008) befand sich der Kläger in der Schulung bei der A Training GmbH zum Verkehrsflugzeugführer, die er am 00. Juni 2007 begonnen hatte. 4

Am 15. April 2009 ging beim Finanzamt B die erste und selbst erstellte Einkommensteuererklärung des Klägers für das Jahr 2008 ein, in der er lediglich Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärte. Des Weiteren teilte der Kläger mit, dass er noch Schüler sei und Einkünfte aus einem Sparbuch erziele. 5

Mit Einkommensteuerbescheid vom 30. April 2009 veranlagte das Finanzamt B den Kläger zur Einkommensteuer und setzte diese mit 0 € fest. 6

Am 19. August 2009 stellte der Kläger einen Antrag auf Änderung des Bescheides über Einkommensteuer nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO beim Finanzamt B, welchen dieses als 7

verspäteten Einspruch auslegte.

Am 28. Oktober 2009 nahm der Kläger den Antrag zurück und beantragte gleichzeitig beim Finanzamt B die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer 2008. 8

Mit Bescheid vom 30. Oktober 2009 lehnte das Finanzamt B den Antrag ab. Zur Begründung führte es aus, dass die geltend gemachten Kosten nicht als vorab entstandene Werbungskosten anerkannt werden könnten, da kein hinreichender konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit künftig steuerbaren Einnahmen aus einer angestrebten beruflichen Tätigkeit bestehe. 9

Hiergegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung führte er aus, dass nach seiner Auffassung ein Ausbildungsverhältnis vorliege. Weiterhin nahm er Bezug auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) zu diesem Zeitpunkt anhängige Verfahren VI R 8/09 (mittlerweile entschieden durch Urteil vom 28. Juli 2011 BFH/NV 2011, 2038) und beantragte Ruhen des Verfahrens. Hilfsweise beantragte er den Verlust aus den vorab entstandenen Werbungskosten vorläufig festzustellen, bis ersichtlich sei, dass entsprechende Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit entstünden. 10

Am 29. September 2011 stellte der nunmehr steuerlich beratene Kläger beim mittlerweile zuständig gewordenen Beklagten u.a. einen Antrag auf Feststellung des vortragsfähigen Verlustes auf den 31. Dezember 2008. Als Anlagen fügte er u.a. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 bei. Für 2008 erklärte der Kläger darin Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 46.198 €. Der Betrag ist zwischen den Beteiligten unstreitig. 11

Mit Bescheid vom 9. Januar 2012 für das Jahr 2008 setzte der Beklagte daraufhin die Einkommensteuer mit 0 € fest. Die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen berücksichtigte er lediglich als beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben in Höhe von 4.000 € für das Jahr 2008. Zur Begründung führte er aus, dass mit dem Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie, sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLUmsG) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) nunmehr durch §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 und 12 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr gültigen Fassung (EStG) geregelt werde, dass Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung/ ein Erststudium oder vorangegangene Berufsausbildung keine Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben darstellten. Diese Regelung sei ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden (§§ 52 Abs. 12, 23d und 30a EStG) und damit bei der Bearbeitung anhängiger Verfahren. 12

Gegen den Bescheid legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung verwies er auf die fehlende Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes. Ergänzend trug er vor, dem Beklagten sei ein Antrag auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages per 31. Dezember 2008 übersandt worden. Er habe daraufhin einen Einkommensteuerbescheid erlassen, obwohl keine Einkommensteuerveranlagung beantragt worden sei. Er könne diesen Bescheid als Ablehnung der Verlustfeststellung per 31. Dezember 2008 werten und bitte den Einspruch entsprechend umzudeuten. Alternativ bat er um Erlass eines Bescheides zum Antrag auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages per 31. Dezember 2008, danach könne er den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid zurücknehmen. Für 2008 sei durch das Finanzamt B ein sog. Nullbescheid ergangen, dieser hindere nicht dem Antrag auf Feststellung des vortragsfähigen Verlustes zum 31. Dezember 2008 stattzugeben. 13

14

Mit Einspruchsentscheidung vom 14. November 2012 wies der Beklagte den Einspruch gegen Einkommensteuer 2008 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass er (der Beklagte) in Unkenntnis des bereits erlassenen Einkommensteuerbescheides 2008 vom 30. April 2009 durch das Finanzamt B am 9. Januar 2012 einen weiteren Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 über 0 € Einkommensteuer erlassen habe. Letzterer Verwaltungsakt sei nichtig, da er an einen besonders schwerwiegenden Fehler leide und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig sei (§ 125 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). Ein besonders schwerwiegender Fehler liege insbesondere vor, wenn aus der maßgeblichen Sicht des Adressaten die inhaltliche Bestimmtheit im Sinne des § 119 Abs. 1 AO fehle. Dies sei dann der Fall, wenn ein Verwaltungsakt von einem Steuerpflichtigen zum zweiten Mal (als zweiter, nicht lediglich wiederholender Verwaltungsakt) verlange, was bereits schon ein anderer Verwaltungsakt angeordnet habe. Ein nichtiger Verwaltungsakt entfalte keinerlei Wirkung. Es sei nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam. Der am 16. Januar 2012 eingelegte Einspruch gehe daher ins Leere.

Mit Schreiben vom 14. November 2012 teilte der Beklagte dem Kläger mit, dass sein Einspruch hinsichtlich der Ablehnung des Antrags auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags gemäß § 10d EStG für das Jahr 2008 ruhe. 15

Der Kläger teilte daraufhin mit, dass er mit einer Ruhendstellung des Einspruchs betreffend die Ablehnung der Verlustfeststellung für das Jahr 2008 nicht einverstanden sei und bat um Erlass klagefähiger Entscheidungen. 16

Am 10. Dezember 2012 legte der Kläger Untätigkeitsklage ein. Zur Begründung führte er aus, er sei Verkehrsflugzeugführer und habe im Jahr 2008 die geltend gemachten Aufwendungen zur Berufsausbildung gehabt. Diese seien im Rahmen des gesonderten Verlustfeststellungsabzuges zur Einkommensteuer geltend gemacht worden. Dieser Antrag sei abgelehnt worden. Hiergegen sei frist- und formgerecht am 27. November 2009 Einspruch eingelegt worden, über welchen bis zum heutigen Tage nach über drei Jahren nicht entschieden worden sei. Aufgrund dessen werde Untätigkeitsklage erhoben. Im November sei ihm mitgeteilt worden, dass nunmehr ein weiteres Ruhen des Verfahrens bestünde. Das Fortsetzungsbegehren sei ausdrücklich geäußert worden. Es sei um eine klagefähige Entscheidung gebeten worden. Eine Zwangsruhe sei nicht gegeben. Die Voraussetzungen hierfür lägen nicht vor. Soweit sich der Beklagte darauf berufe, dass eine Zwangsruhe bestehe, werde auf § 363 Abs. 2 Satz 4 AO verwiesen. Die geltend gemachten Kosten seien der Höhe nach unstreitig. Es handele sich um eine reine Rechtsfrage. 17

Mit Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2013 wies der Beklagte u.a. den Einspruch gegen die „Ablehnung des Antrags auf Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gemäß § 10d EStG“ als unbegründet zurück. Das ruhende Einspruchsverfahren sei nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO fortzusetzen, da der Kläger, vertreten durch seinen Bevollmächtigten dies beantragt habe. Die gemäß § 367 Abs. 2 Satz 1 AO vorzunehmende Überprüfung der angefochtenen Verwaltungsakte habe unter Berücksichtigung der vom Kläger vorgetragenen Argumente zu folgendem Ergebnis geführt: Die erlassenen Veraltungsakte entsprächen den gesetzlichen Vorgaben und seien nicht zu beanstanden. Mit dem BeitrRLUmsG vom 7. Dezember 2011 werde durch die §§ 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG geregelt, dass Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung (hier die Ausbildung zum Piloten) keine vorweggenommenen Werbungskosten darstellten. Die geltend gemachten Aufwendungen seien daher zutreffend nicht als Werbungskosten, sondern als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen. Aus den gleichen Gründen sei die Ablehnung des Antrags auf Feststellung des verbleibenden „Verlustabzugs“ gemäß § 10d EStG für 2008 18

zutreffend.

Der Kläger beantragt, 19

unter Aufhebung des Bescheides über die Ablehnung des Antrags auf Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gemäß § 10d EStG für 2008 vom 30. Oktober 2009 und der Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2013 den Beklagten zu verpflichten den vortragsfähigen Verlust auf den 31. Dezember 2008 mit 46.198 € festzustellen; 20

hilfsweise, 21

die Revision zuzulassen. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

Auf die Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2013 hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 und 2009 sowie zur Ablehnung des Antrags auf Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gemäß § 10d EStG für 2008 werde vollinhaltlich Bezug genommen. 25

Entscheidungsgründe 26

I. Die Klage ist zulässig. 27

Wird bei einer nach § 46 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erhobenen Untätigkeitsklage während des Klageverfahrens der Einspruch zurückgewiesen, so wird das Klageverfahren fortgesetzt, ohne dass eine erneute Klage erforderlich oder zulässig wäre (BFH-Beschluss vom 28. Oktober 1988 III B 184/86, BFHE 155, 12, BStBl II 1989, 107, m.w.N.). 28

II. Die Klage ist jedoch unbegründet. 29

Der Bescheid über die Ablehnung des Antrags auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags gemäß § 10d EStG auf den 31. Dezember 2008 vom 30. Oktober 2009 und die Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2013 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten. 30

1. Nach §§ 9 Abs. 6 i.V.m. 12 Nr. 5 EStG dürfen Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für sein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, nicht als Werbungskosten abgezogen werden, soweit diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Die Regelungen gelten rückwirkend für Veranlagungszeiträume ab 2004, § 52 Abs. 23d Satz 5 und Abs. 30a EStG. Die gesetzlichen Neuregelungen in § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 und ihre Anwendung nach § 52 Abs. 23d Satz 5 und Abs. 30a EStG lassen keinen Verstoß gegen die Verfassung erkennen. 31

Sie verstoßen nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Rückwirkungsverbot. Da durch die Neuregelungen in abgeschlossene Veranlagungszeiträume eingegriffen wird, handelt es sich um eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Diese ist jedoch im Streitfall zulässig, da der Kläger für sich kein schutzwürdiges Vertrauen in Anspruch nehmen kann (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung2009, 187). Der Gesetzgeber hat mit den Neuregelungen die Rechtslage für die Vergangenheit so geregelt, wie sie bis zur 32

Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Berufsausbildungskosten der allgemeinen Rechtsanwendungspraxis entsprach (vgl. BFH-Urteile vom 04. Dezember 2002 VI R 120/01, BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403; vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407; vom 27. Mai 2003 VI R 33/01, BFHE 202, 314, BStBl II 2004, 884). Zwar ersetzen und ergänzen die Neuregelungen die Vorgängervorschrift des § 12 Nr. 5 EStG a.F. (Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21. Juli 2004, BGBl I 2004, 1753), da der BFH diese in seinen Urteilen vom 28. Juli 2011 wegen gesetzessystematischer Mängel im Ergebnis nicht angewandt hatte (VI R 5/10, BFHE 234, 262, BStBl II 2012, 553; in BFH/NV 2011, 2038; VI R 38/10, BFHE 234, 729, BStBl II 2012, 561; VI R 59/09, BFH/NV 2012, 19; VI R 7/10, BFHE 234, 271, BStBl II 2012, 557). Vertrauensschutz konnte der Kläger jedoch auch nicht auf der Grundlage des Abzugsverbots des § 12 Nr. 5 EStG a.F. für sich beanspruchen. Der Senat schließt sich insoweit den Ausführungen des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf in seinem Urteil vom 14. Dezember 2011 (14 K 4407/10 F, EFG 2012, 686, nicht rechtskräftig --nrkr.-- Rev. VI R 2/12), des FG Münster in seinem Urteil vom 20. Dezember 2011 (5 K 3975/09 F, EFG 2012, 612, nrkr. Rev. VI R 8/12) sowie den Ausführungen des 15. Senats des FG Köln in seinem Urteil vom 22. Mai 20112 (15 K 3413, EFG 2012, 1735, nrkr. Rev. VI R 38/12) an.

2. Darüber hinaus erkennt der Senat in den Neuregelungen keinen Verstoß gegen das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes abgeleitete Leistungsfähigkeits- und daraus entwickelte objektive Nettoprinzip. Die Differenzierung zwischen erstmaligen Berufsausbildungskosten und Kosten eines Erststudiums, welches eine erstmalige Berufsqualifikation vermittelt, liegt als zulässige Typisierung im Rahmen des gesetzgeberischen Ermessensspielraums. Generalisierend ordnet der Gesetzgeber diese Kosten vorrangig der individuellen Bereicherung des Steuerpflichtigen durch die Erlangung von Kenntnissen und Fähigkeiten im Sinne einer allgemeinen Ausbildung zu, der noch keine konkreten Einnahmen gegenüber stehen. Auch insoweit schließt sich der Senat den zutreffenden Ausführungen des FG Düsseldorf und des FG Münster sowie des FG Köln an (s. nrkr. FG-Urteile in EFG 2012, 686; in EFG 2012, 612, und in EFG 2012, 1735; ausdrücklich offen gelassen in BFH-Urteilen in BFHE 234, 262, BStBl II 2012, 553; in BFH/NV 2011, 2038; in BFHE 234, 729, BStBl II 2012, 561; in BFH/NV 2012, 19; in BFHE 234, 271, BStBl II 2012, 557). 33

Die Ausbildungskosten des Klägers sind demnach gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F., § 52 Abs. 24a Satz 3 EStG im Rahmen des Höchstbetrages von 4.000 € als Sonderausgaben abzugsfähig, was sich im Rahmen der Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 EStG indes nicht auswirkt. 34

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO 35

IV. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 36

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE