

---

**Datum:** 17.07.2013  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 K 587/13  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2013:0717.14K587.13.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, VI R 53/13

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2007 und den 31. Dezember 2009. 2

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

In den Streitjahren (2007 und 2009) befand sich der Kläger in der Schulung bei der A Training GmbH zum Verkehrsflugzeugführer. 4

Am 29. September 2011 stellte der Kläger beim Beklagten Anträge auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2007 und den 31. Dezember 2009. Als Anlagen fügte er die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2009 bei. Für das Jahr 2007 erklärte der Kläger darin Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von insgesamt 3.131 € und für das Jahr 2009 1.028 €. Die Beträge sind zwischen den Beteiligten unstreitig 5

Mit Bescheiden vom 9. Januar 2012 für die Jahre 2007 und 2009 setzte der Beklagte daraufhin die Einkommensteuer mit 0 € fest. Die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen berücksichtigte er lediglich als beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben in 6

Höhe von 3.131 € für das Jahr 2007 und in Höhe von 1.028 € für das Jahr 2009. 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 die Streitjahre 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.

Gegen die Bescheide 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 Verlustvortrags per 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2009 übersandt worden. Er habe daraufhin einen Einkommensteuerbescheid für 2007 und 2009 erlassen, obwohl keine Einkommensteuerveranlagung beantragt worden sei. Er könne diesen Bescheid als Ablehnung der Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2009 werten und bitte den Einspruch entsprechend umzudeuten. Alternativ bat er um Erlass eines Bescheides zum Antrag auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2009, danach könne er den Einspruch gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2009 zurücknehmen. 7

Mit Schreiben vom 14. November 2012 teilte der Beklagte dem Kläger mit, dass die Einsprüche bezüglich der Einkommensteuer 2007 und 2009 ruhten. 8

Der Kläger teilte daraufhin mit, dass er mit einer Ruhendstellung der Einsprüche zur Einkommensteuer 2007 und 2009 nicht einverstanden sei und bat um Erlass klagefähiger Entscheidungen. 9

Nachdem sich der Kläger abermals an den Beklagten hinsichtlich einer Entscheidung über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags gemäß § 10d EStG für die Jahre 2007 und 2009 wandte, lehnte der Beklagte mit Bescheiden vom 15. Februar 2013 die Anträge auf Feststellung des verbleibenden „Verlustabzugs“ gemäß § 10d EStG für die Jahre 2007 und 2009 ab. Zur Begründung führte er aus, dass mit dem BeitrRLUmsG durch §§ 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG geregelt werde, dass Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung (hier die Ausbildung zum Piloten) keine vorweggenommenen Werbungskosten darstellten. Die geltend gemachten Aufwendungen seien daher zutreffend in den Einkommensteuerbescheiden vom 9. Januar 2012 für das Jahr 2007 i.H. von 3.131 € und für das Jahr 2009 i.H. von 1.028 € nicht als Werbungskosten, sondern als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG berücksichtigt. 10

Hiergegen hat der Kläger am 19. Februar 2013 Einsprüche eingelegt und um Erlass klagefähiger Entscheidungen gebeten. 11

Mit Einspruchsentscheidungen vom 21. Februar 2013 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, mit dem BeitrRLUmsG werde durch die §§ 9 Abs. 6 und 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 zutreffen in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2007 und 2009 in Höhe von 3.131 € (2007) und 1.028 € (2009) nicht als Werbungskosten sondern als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG berücksichtigt worden. Aus diesem Grunde sei die Ablehnung der Anträge für 12

die Jahre 2007 und 2009 auf Feststellung des verbleibenden „Verlustabzuges“ gemäß § 10d EStG zutreffend.

Hiergegen hat der Kläger fristgerecht Klage erhoben. Zur Begründung trägt er im Wesentlichen vor, er sei Verkehrsflugzeugführer und mache die entsprechend beantragten Aufwendungen für seine Berufsausbildung geltend. Diese seien nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) grundsätzlich als vorweggenommene Werbungskosten im Wege der Verlustfeststellung zu behandeln. Die Höhe der Aufwendungen sei auch unstrittig und sie seien in den beantragten Jahren entstanden. 13

Die Rechtsprechung des BFH in den Urteilen vom 28. Juli 2011 (VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038; VI R 22/09, BFH/NV 2012, 26; VI R 59/09, BFH/NV 2012, 19; VI R 5/10, BFHE 234, 262, BStBl II 2012, 553) werde negiert um im Wege des Gesetzes hierauf reagiert. Mehrere dieser Verfahren seien durch den Prozessbevollmächtigten geführt worden, so auch nunmehr Verfahren vor dem BFH, in dem es um die Wirksamkeit des BeitrRLUMsG gehe (Hinweis auf die anhängigen Revisionsverfahren beim BFH VI R 6/12; VI R 2/12; VI R 38/12, VI R 52/12). Daneben gebe es weitere Revisionsverfahren beim BFH (VI R 61/11, VI R 8/12, VIII R 49/11). Aufgrund dieser Verfahren und der Zulassung der Revision seien erhebliche Zweifel an diesem Gesetz begründet. Es beinhalte eine siebenjährige Rückwirkung. Insoweit sei durchdringende Auffassung, dass es sich dabei um eine echte Rückwirkung handle und somit grundsätzlich von einer Unzulässigkeit auszugehen sei. Diese Rückwirkung sei nur ausnahmsweise zulässig. Ausnahmegründe seien nicht ersichtlich, da offensichtlich der Gesetzgeber rein fiskalische Interessen verfolge, welche nicht herangezogen würden, eine echte Rückwirkung zu legitimieren. 14

Der Kläger beantragt, 15

unter Aufhebung der Bescheide zur Ablehnung der Verlustfeststellung für die Jahre 2007 und 2009 vom 15. Februar 2013 und der Einspruchsentscheidungen vom 21. Februar 2013 den Beklagten zu verpflichten den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 in Höhe von 3.131 €, auf den 31. Dezember 2008 in Höhe von 46.198 € und auf den 31. Dezember 2009 in Höhe von 1.028 € festzustellen; 16

hilfsweise, 17

die Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Mit dem BeitrRLUMsG werde durch eine Ergänzung des § 4 EStG klargestellt, dass Berufsausbildungskosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, dass zugleich eine Erstausbildung vermittele, vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen seien (§ 4 Abs. 9 EStG). Durch eine entsprechende Ergänzung in § 9 Abs. 6 EStG würden Berufsausbildungskosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, dass zugleich ein Erstausbildung vermittele, auch vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen, wenn Berufsausbildung oder Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfänden. Das bereits bisher bestehende Abzugsverbot nach § 12 Nr. 5 EStG werde dahingehend präzisiert, dass nur ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittele, unter das Abzugsverbot falle. Die geltend gemachten Aufwendungen des Klägers stellten dementsprechend keine Werbungskosten dar. 21

|  |    |
|--|----|
| <b>Entscheidungsgründe</b>   | 22 |
| Die Klage ist unbegründet.   | 23 |
| Die Bescheide über die Ablehnung des Antrags auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags gemäß § 10d EStG auf den 31. Dezember 2007 und den 31. Dezember 2009 vom 15. Februar 2013 und die Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2013 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten.  | 24 |
| 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.  | 25 |
| 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 Finanzrechtsprechung 2009, 187). Der Gesetzgeber hat mit den Neuregelungen die Rechtslage für die Vergangenheit so geregelt, wie sie bis zur 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 (in BFHE 234, 262, BStBl II 2012, 553; in BFH/NV 2011, 2038; VI R 38/10, BFHE 234, 729, BStBl II 2012, 561; in 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, Entscheidungen der Finanzgerichte --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 2012 (15 K 3413, EFG 2012, 1735, nrkr. Rev. VI R 38/12) an. | 26 |
| 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   | 27 |

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, BStBI II 2012, 553; in BFH/NV 2011, 2038; in BFHE 234, 729, BStBI II 2012, 561; in BFH/NV 2012, 19; in BFHE 234, 271, BStBI II 2012, 557).

- 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. 28
3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 29
4. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 30
-