
Datum: 20.12.2011
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3975/09 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2011:1220.5K3975.09F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob Aufwendungen für ein Erststudium nach dem Abitur, das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit darstellen. 1

Der Kläger (Kl.) studierte nach seinem Abitur in den Jahren 2002 bis 2004 zunächst an der Universität R und in den Jahren 2004 bis 2008 an der J (= eine staatlich anerkannten privaten Hochschule) in E internationale Betriebswirtschaftslehre. Der Studiengang an der J sah eine enge Verzahnung zwischen Theorie und Praxis vor und beinhaltete zwei Auslandssemester sowie drei Praktika. Gelehrt wurde auf Deutsch, Englisch und einer weiteren Fremdsprache. 2

Im Anschluss an sein am 04.07.2008 erfolgreich abgeschlossenes Studium erhielt der Kl. zum 01.11.2008 eine Festanstellung als Assistent des Vertriebsvorstands der W AG I. Diese Tätigkeit übte er bis zum 30.06.2011 aus. Zum schulischen und beruflichen Werdegang wird auf den dem Gericht vorgelegten Lebenslauf des Kl. Bezug genommen. 3

4

Im Rahmen seiner Einkommensteuer(ESt)-Erklärung für das Jahr 2007 vom 14.02.2009 erklärte der Kl. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 1.612 EUR und Werbungskosten in Höhe von 19.528,30 EUR. Die geltend gemachten Werbungskosten setzten sich wie folgt zusammen:

1. Arbeitsmittel:	67
a. Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) für einen Apple Computer, angeschafft am 29.09.2006: 723,00 EUR	
b. Fachliteratur pauschal: 150,00 EUR	
2. Berufsausbildungskosten:	8
a. Studiengebühren Semester 07-12/2007 5.120,00 EUR	
b. Auslandssemester in Australien	9
a. Zimmermiete 5.000,00 EUR	
b. Verpflegungsmehraufwand (180 Tage x 39 EUR) 7.020,00 EUR	
c. Flug Australien <u>1.515,30 EUR</u>	
	10
<u>18.655,30 EUR</u>	
19.528,30 EUR	11

Zum Nachweis der Berufsausbildungskosten fügte der Kl. seiner ESt-Erklärung folgende Unterlagen bei: 12

- Einen Studiennachweis der University of Technology in T, aus der für den Einschreibungszeitraum 30.07.2007 bis 31.12.2007 Studiengebühren und Kosten in Höhe von insgesamt 8.171,00 AU\$ hervorgehen; 13
- Einen Mietvertrag über eine Wohnung in Australien über den Zeitraum vom 21.07.2007 bis 20.12.2007 zu einer monatlichen Miete von 2.585,40 AU\$, zu zahlen jeweils am 21. eines jeden Monats. Als Mitbewohnerin wurde eine Frau N N ausdrücklich mit aufgenommen;
- Einen Beleg des G Reisebüros über die Flugkosten, Hinflug am 10.07.2007;
- Einen Beleg über ein Visum für einen Aufenthalt des Kl. für Australien in der Zeit ab 19.06.2007, Gebühren 430,00 AU\$.

Hinsichtlich der weiteren Einkünfte wird auf die ESt-Erklärung 2007 Bezug genommen. 14

Der Beklagte (Bekl.) erließ unter dem 03.07.2009 einen ESt-Bescheid 2007. Hierin berücksichtigte er bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten lediglich den Arbeitnehmer-Pauschbetrag i. H. v. 920 EUR, nicht aber die geltend gemachten, teilweise vorweggenommenen Werbungskosten i. H. v. insgesamt 19.528,30 EUR. Somit ergaben sich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. H. v. 692 EUR. Die durch den Studienaufenthalt in Australien entstandenen Aufwendungen berücksichtigte der Bekl. nur i. H. v. 4.000 EUR als Sonderausgaben (Berufsausbildungskosten). Im Erläuterungstext des Bescheides hieß es hierzu: "Aufwendungen für die Berufsausbildung oder Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf wurden in Höhe von 18.655 EUR als Sonderausgaben berücksichtigt. Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung konnten nur bis zur Höhe von 4.000 EUR im Kalenderjahr als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG berücksichtigt werden." Weiter berücksichtigte der Bekl. Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 10.514 EUR und sonstige Einkünfte i.H.v. 1.231 EUR. Demzufolge belief sich der Gesamtbetrag der Einkünfte auf 12.437 EUR, so dass der durch in Vorjahren anerkannte Berufsausbildungskosten des Kl. entstandene und verbliebene Verlustvortrag zum 15

31.12.2006 i. H. v. 8.993 EUR hiervon voll in Abzug gebracht wurde. Da sich nach Auffassung des Bekl. für 2007 keine neuen Verluste bei den Einkünften ergeben hatten und der verbliebene Verlustvortrag zum 31.12.2006 in 2007 voll ausgeglichen werden konnte, stellte der Bekl. den verbleibenden Verlustvortrag zur ESt auf den 31.12.2007 in einem weiteren Bescheid vom 03.07.2009 auf 0 EUR gesondert fest.

Gegen diesen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur ESt auf den 31.12.2007 legte der Kl. Einspruch ein, zu dessen Begründung er wie folgt ausführte: Ihm seien mit den geltend gemachten Aufwendungen für seine erstmalige Berufsausbildung Kosten entstanden, die in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus einer beruflichen Tätigkeit stehen würden. Sie seien daher als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen. Bei dem von ihm durchgeführten Studium der internationalen Betriebswirtschaftslehre an der J handele es sich um einen hoch qualifizierenden Studiengang, den er gewählt habe, um seine Einstellungs- und Entwicklungschancen bei einem potentiellen Arbeitgeber deutlich zu steigern. Das die Globalisierung besonders berücksichtigende Studium mit seiner branchenübergreifenden Kompetenzvermittlung bei gleichzeitiger individueller Schwerpunktsetzung bereite optimal auf Managementpositionen vor. Die insbesondere den globalen Wettbewerb betreffenden Kompetenzen würden die J-Studierenden während ihrer Auslandssemester und -praktika sowie in zahlreichen praxisorientierten Lehrveranstaltungen erwerben. Die enge Verzahnung von Theorie und Praxis sowie das kompakte und zielführende Studium seien ausschlaggebende Beweggründe für ihn, den Kl., gewesen, diesen Studiengang zu wählen. Die direkte berufliche Veranlassung der durch dieses Studium entstandenen Kosten liege hiermit vor. Schließlich sei darauf hinzuweisen, dass der Werbungskostenabzug für die Jahre 2005 und 2006 vom Bekl. nicht angezweifelt worden sei. 16

Mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 09.10.2009 wies der Bekl. den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass der Abzug der Kosten für ein Erststudium als vorweggenommene Werbungskosten ab dem Veranlagungszeitraum 2004 aufgrund geänderter gesetzlicher Regelungen der §§ 10 Abs. 1 Nr. 7 und 12 Nr. 5 EStG nicht mehr möglich sei. Vorliegend handele es sich um ein Erststudium nach dem Abitur, das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattgefunden habe. Die insoweit entstandenen Kosten seien nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG i. V. m. § 12 Nr. 5 EStG als Sonderausgaben, nicht jedoch als Werbungskosten abzugsfähig. Die steuerliche Behandlung der geltend gemachten Kosten in den Vorjahren sei aufgrund der Abschnittsbesteuerung gemäß §§ 25 Abs. 1, 36 Abs. 1 und 2 EStG ohne Relevanz für das Streitjahr 2007. 17

Hiergegen hat der Kl. Klage erhoben, mit der er sich auf seinen Vortrag im Einspruchsverfahren bezieht und im Hinblick auf die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – (Urteile vom 28.07.2011 VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779 und VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782 sowie vom 15.09.2011 VI R 15/11, juris) zunächst vertiefend vorträgt, dass die Vorschrift des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des Gesetzes vom 21.07.2004 (BGBl I 2004, 1753) verfassungswidrig sei. Nach den neueren Entscheidungen des BFH hätten auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des Gesetzes vom 21.07.2004 nach wie vor Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung und damit für ein sogenanntes Erststudium als vorab entstandene Werbungskosten anerkannt werden können. Der erforderliche Veranlassungszusammenhang der Studienkosten mit künftigen Einnahmen sei gegeben, wenn das Studium Berufswissen vermittele und auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sei (BFH, Urteil vom 28.07.2011 VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779). Vorliegend sei für den Beruf als Assistenz eines Vertriebsvorstands die Vermittlung von theoretischen Modellen, 18

den dazugehörigen Aufwendungsempfehlungen sowie ein reichhaltiges Methodenwissen der Grundstein gewesen. Sprachliche Kenntnisse seien für die Kommunikation mit ausländischen Geschäftspartnern unabdingbar. Er, der Kl., habe für seine künftige berufliche Tätigkeit die Notwendigkeit eines Studiums der internationalen Betriebswirtschaftslehre an der J gesehen. Die enge Verzahnung zwischen Theorie und Praxis zum Aufbau von Know-What und Know-How, die Studienaufenthalte im Ausland zum interkulturellen Lernen sowie der damit verbundene Ausbau der sprachlichen Kenntnisse seien entscheidend gewesen für seine Wahl der Hochschule, an der im Übrigen ausschließlich Dozenten lehren würden, die bereits langjährig in der Wirtschaft tätig seien. Mit seinem Studium sei daher eine Lehre garantiert gewesen, die die Theorie der Wirtschaftswissenschaften mit der anwendbaren Umsetzung in einem Wirtschaftsunternehmen eng verknüpft habe.

Das am 14.12.2011 in Kraft getretene Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) vom 07.12.2011, durch das insbesondere dem § 9 EStG mit Wirkung vom 01.01.2004 ein Absatz 6 angefügt worden ist, habe zum einen die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), nach denen das objektive und das subjektive Nettoprinzip als Fundamentalprinzipien des EStG zu beachten seien, nicht korrekt umgesetzt. Zum anderen sei das BeitrRLUmsG wegen verfassungsrechtlich unzulässiger Rückwirkung hinsichtlich der Änderungen in den §§ 4, 9 und 12 EStG verfassungswidrig.

Der Kl. beantragt sinngemäß, 20

den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur EE~~21~~ auf den 31.12.2007 vom 03.07.2009 in Gestalt der EE vom 09.10.2009 dahingehend zu ändern, dass bei der Berechnung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2007 auch die Aufwendungen für das Studiensemester in Australien in Höhe von 18.655,00 EUR als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden,

hilfsweise, für den Unterliegensfall, 22

die Revision zuzulassen. 23

Der Bekl. beantragt, 24

die Klage abzuweisen, 25

hilfsweise, für den Unterliegensfall, 26

die Revision zuzulassen. 27

Zur Begründung verweist der Bekl. auf die Ausführungen in seiner EE und hat zunächst 28 ergänzend ausgeführt, dass er die neue BFH-Rechtsprechung nicht anwenden dürfe, da es an einer Veröffentlichung der Urteile im Bundessteuerblatt (BStBl) II fehle. Im Hinblick auf das BeitrRLUmsG vom 07.12.2011 führt der Bekl. nun weiter aus, dass § 9 Abs. 6 EStG eine gesetzliche Klarstellung enthalte (BT-Drucks. 17/7469, Art. 2 Nr. 4), mit der die Grundentscheidung des Gesetzgebers verdeutlicht werde, dass die erste Berufsausbildung und das Erststudium als Berufsausbildung der privaten Lebensführung zuzurechnen seien. Die Rückwirkung des Gesetzes sei im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zulässig, da mit der Anwendungsregelung das Vertrauen der Steuerpflichtigen in bestehende Regelungen nicht verletzt werde. So sei bis zu den Entscheidungen des BFH vom 28.07.2011 für Veranlagungszeiträume ab 2004 unstreitig

gewesen, dass Aufwendungen für ein Erststudium nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien. Die Wirksamkeit des Abzugsverbots nach § 12 Nr. 5 EStG für Fälle des Erststudiums als Erstausbildung sei durch den BFH in seiner Entscheidung vom 18.06.2009 VI R 31/07, BStBl II 2010, 816, noch bestätigt worden.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und auf die vom Bekl. vorgelegten Verwaltungsvorgänge einschließlich der vom Kl. eingereichten ESt-Erklärung 2007 samt Belegen Bezug genommen. 29

Entscheidungsgründe: 30

Die Klage ist unbegründet. 31

Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur ESt auf den 31.12.2007 vom 03.07.2009 in Gestalt der EE vom 09.10.2009 ist rechtmäßig und verletzt den Kl. nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –). 32

Die bei der Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2007 beantragte Berücksichtigung der Aufwendungen für das Studiensemester in Australien in Höhe von insgesamt 18.655,00 EUR als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat der Kl. bereits nicht in voller Höhe schlüssig dargelegt. Er hat diesbezüglich nur Aufwendungen in Höhe von 14.189,64 EUR schlüssig dargelegt. 33

Zunächst legt der Senat – anders als der Kl. – die gemäß § 16 Abs. 6 Umsatzsteuergesetz (UStG) amtlich bekannt gegebenen monatlichen Umsatzsteuer-Umrechnungskurse (Bundesministerium der Finanzen(BMF)-Schreiben vom 14.01.2008, IV A 6 – S 7329/07/0001, BStBl I 2008, 289) zugrunde. 34

Für die auf das Auslandssemester in Australien bezogenen Studiengebühren des Kl. bedeutet dies: 35

8.171 AUS \$ Umrechnungskurs 7/2007 1,5809 = 5.168,57 EUR. 36

Die Zimmermiete kann nur zur Hälfte Berücksichtigung finden, da auch Frau N N das Zimmer mitbewohnte. Die Miete war jeweils zum 21. eines Monats, beginnend am 21.07.2007, fällig und ist entsprechend den jeweils geltenden monatlichen Umrechnungskursen in Euro umzurechnen: 37

2.585,40 AUS \$: 2 Personen 38

= 1.292,70 AUS \$ Umrechnungskurs 7/2007 1,5809 = 817,70 EUR 39

Umrechnungskurs 8/2007 1,6442 = 786,22 EUR 40

Umrechnungskurs 9/2007 1,6445 = 786,07 EUR 41

Umrechnungskurs 10/2007 1,5837 = 816,25 EUR 42

Umrechnungskurs 11/2007 1,6373 = 789,53 EUR 43

3.995,77 EUR 44

45

Die Kosten für das Flugticket sind bei nur unbedeutender privater Mitveranlassung in folgender Höhe schlüssig dargelegt: 1.515,30 EUR

Der Kl. kann Mehraufwendungen für Verpflegung gemäß § 9 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG nur für die ersten drei Monate geltend machen, da sich der pauschale Abzug nach § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 2 EStG bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte gemäß § 9 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 5 EStG auf die ersten drei Monate beschränkt. Bei einer Tätigkeit im Ausland treten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4 EStG an die Stelle des Pauschbetrags nach § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 2 EStG länderweise unterschiedliche Pauschbeträge, deren Höhe vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt werden. Es ergibt sich:

39 EUR pro Tag (Anhang 27 amtliches ESt-Handbuch) x 90 Tage = 3.510,00 EUR 47

Die Summe der für das Auslandssemester in Australien schlüssig dargelegten vorweggenommenen Werbungskosten beträgt somit: 14.189,64 EUR. 48

Für die vom Kl. weiter geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsmittel ist lediglich ein Absetzbetrag für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 1 EStG für den am 29.09.2006 angeschafften Apple Computer als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bei Anschaffungskosten i.H.v. 2.169,00 EUR, einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von drei Jahren und einer nur hälftigen Abzugsmöglichkeit wie im Vorjahr ist für das Streitjahr ein AfA-Betrag i.H.v. 362,00 EUR zu berücksichtigen. Weitere Aufwendungen für Arbeitsmittel hat der Kl. nicht nachgewiesen und damit nicht schlüssig dargelegt. 49

Die Summe der für Arbeitsmittel schlüssig dargelegten Werbungskosten beläuft sich hiernach auf: 362,00 EUR. 50

Damit hat der Kl. negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur in folgender Höhe schlüssig dargelegt: 51

Bruttoarbeitslohn 1.612 EUR 52

ab 53

vorweggenommene Werbungskosten für Studium 14.190 EUR 54

Arbeitsmittel 362 EUR 55

Einkünfte § 19 EStG ./ 12.940 EUR. 56

Doch die Klage hat auch, soweit sie die schlüssig dargelegten Aufwendungen betrifft, keinen Erfolg. Der Bekl. hat die Aufwendungen des Kl. für das Auslandssemester in Australien im Rahmen des Studiums an der J im Ergebnis zu Recht als Sonderausgaben und nicht als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit behandelt. Die darüber hinaus für Arbeitsmittel schlüssig dargelegten Werbungskosten in Höhe von 362,00 EUR gehen in dem vom Bekl. bereits berücksichtigten Werbungskosten-Pauschbetrag von 920,00 EUR (§ 9a Satz 1 Nr. 1a EStG) auf, so dass sich bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur ESt auf den 31.12.2007 keine Änderung in Bezug zu dem vom Bekl. festgestellten Verlustvortrag ergibt. 57

Bei den Aufwendungen des Kl. für sein Erststudium, das ihm zugleich eine Erstausbildung vermittelt und das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattgefunden hat, handelt es sich um Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung, die gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der für das Streitjahr 2007 geltenden Fassung bis zu 4.000 EUR im Kalenderjahr als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Zwar ist nach dem Einleitungssatz zu § 10 Abs. 1 EStG der Werbungskostenabzug gegenüber dem Abzug von Aufwendungen als Sonderausgaben vorrangig (vgl. hierzu auch BFH, Urteile vom 28.07.2011 VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779 und VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782). Dass die vom Kl. getätigten und hier streitigen Aufwendungen jedoch keine (vorweggenommenen) Werbungskosten sind, ordnen §§ 12 Nr. 5 i. V. m. 9 Abs. 6 EStG in der Fassung des BeitrRLUmsG vom 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592 ff.) ausdrücklich sowie klar und eindeutig an. So heißt es in § 12 EStG in der Fassung des Art. 2 Nr. 8 BeitrRLUmsG vom 07.12.2011:

"Soweit in ... § 9 ... nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden 59

... 60

Nr. 5 Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden."

Der durch das BeitrRLUmsG vom 07.12.2011 neu angefügte § 9 Abs. 6 EStG (Art. 2 Nr. 4 BeitrRLUmsG) lautet: 62

"Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sind keine Werbungskosten, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden." 63

Die Vorschriften sind gemäß Art. 25 Abs. 4 BeitrRLUmsG am Tag nach der Verkündung des BeitrRLUmsG, also am 14.12.2011 in Kraft getreten. Nach § 52 Absätze 23d und 30a EStG in der durch Art. 2 Nr. 34 Buchst. d und g des BeitrRLUmsG geänderten Fassung sind der neu angefügte § 9 Abs. 6 EStG und die geänderte Vorschrift des § 12 Nr. 5 EStG bereits für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden. Damit sind die für das Streitjahr 2007 geltend gemachten Aufwendungen des Kl. Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Die steuerliche Behandlung vergleichbarer Aufwendungen in den Vorjahren ist nicht von Belang, weil dem EStG das Prinzip der Abschnittsbesteuerung zu Grunde liegt (vgl. BVerfG, Beschluss vom 20.12.1989 1 BvR 1269/89, HFR 1990, 517; BFH, Beschluss vom 17.02.2005 XI B 138/03, BFH/NV 2005, 1264). 64

Die gesetzlichen Neuregelungen in § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 und § 52 Absätze 23d und 30a EStG verstoßen nicht gegen Verfassungsrecht. Insbesondere enthalten die Vorschriften keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung. 65

Nach der Rechtsprechung des BVerfG entfaltet eine Rechtsnorm eine "echte" Rückwirkung, wenn sie die Geltung für (Erhebungs-) Zeiträume anordnet, die vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegen und abgeschlossen sind – Rückbewirkung von Rechtsfolgen – (vgl. BVerfG, Beschluss vom 15.10.2008 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187). Vor dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes bedürfen Gesetze mit echter Rückwirkung, die die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändern, besonderer Rechtfertigung und sind daher verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig 66

(BVerfG, Beschluss vom 15.10.2008, 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187). In der Rechtsprechung des BVerfG sind jedoch – ohne dass dies abschließend wäre – Fallgruppen anerkannt, in denen das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot durchbrochen ist (BVerfG, Beschluss vom 15.10.2008 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187). So tritt das Rückwirkungsverbot, das seinen Grund im Vertrauensschutz hat, namentlich dann zurück, wenn ein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts nicht oder nicht mehr bestehen konnte (vgl. BVerfG, Urteil vom 23.11.1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239). Eine Änderung mit Rückwirkung ist auch dann zulässig, wenn das geltende Recht, das durch die Norm mit Rückwirkung verändert wurde, unklar und verworren war (BVerfG, Beschlüsse vom 15.10.2008 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187; vom 14.05.1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 und vom 17.01.1979 1 BvR 446/77, 1 BvR 1174/77, BVerfGE 50, 177). Dementsprechend ist es dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes erst recht nicht verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach (BVerfG, Beschlüsse vom 15.10.2008 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187, und vom 23.01.1990 1 BvL 4, 5, 6 und 7/87, BVerfGE 81, 228). Denn es widerspricht weder dem Rechtsstaatsprinzip noch dem Gewaltenteilungsgrundsatz, wenn der Gesetzgeber eine Rechtsprechungsänderung korrigiert, die auf der Grundlage der seinerzeit bestehenden Gesetzeslage zwar mit gutem Grund erfolgt sein mag, deren Ergebnis er aber für nicht sachgerecht hält (BVerfG, Beschluss vom 15.10.2008 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187).

Vorliegend ist die Prüfung eines Rückwirkungsverbots nicht deswegen entbehrlich, weil vom Bekl. und in den Gesetzesmaterialien die Auffassung vertreten wird, die Neuregelung diene (lediglich) der Klarstellung (vgl. BT-Drucks. 17/7524, S. 12, 13, 14 und 20) und stelle daher keine rückwirkende Gesetzesänderung dar. Rein deklaratorisch und nicht konstitutiv ist eine gesetzliche Regelung nur dann, wenn sich das nunmehr ausdrücklich Geregelterte auch schon bisher unter Anwendung der herkömmlichen Auslegungsregeln aus dem Gesetz hat ableiten lassen. Dass dieses Erfordernis hier nicht erfüllt ist, zeigen die Ausführungen des BFH in seinen Entscheidungen vom 28.07.2011 (Az. VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779 und Az. VI R 38/10, BFH/NV 1782). Eine durch einen Interpretationskonflikt zwischen Gesetzgeber und Rechtsprechung ausgelöste Normsetzung ist nicht anders zu beurteilen als eine durch sonstige Gründe veranlasste rückwirkende Gesetzesänderung (BVerfG, Beschluss vom 21.07.2010, 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369; LVerfG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 15.01.2002 LVG 3/01, LVG 5/01, juris, Rn. 60).

67

Im Streitfall handelt es sich um einen Fall der echten Rückwirkung, da Art. 2 Nr. 34 Buchst. d und g des BeitrRLUMsG der neu angefügten Vorschrift des § 9 Abs. 6 EStG und der geänderten Vorschrift des § 12 Nr. 5 EStG auch für die vor dem Zeitpunkt der Verkündung des BeitrRLUMsG liegenden und bereits abgeschlossenen Veranlagungszeiträume 2004 bis 2010 Geltung verschafft. Diese echte Rückwirkung ist aber ausnahmsweise verfassungsrechtlich zulässig.

68

Der Gesetzgeber durfte mit Rückwirkung ab Veranlagungszeitraum 2004 anordnen, dass Aufwendungen für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine (vorweggenommenen) Werbungskosten sind, wenn dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Denn hiermit hat der Gesetzgeber die Rechtslage rückwirkend festgeschrieben, wie sie bis zur Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteile vom 17.04.1996 VI R 94/94, BStBl II 1996, 450 und vom 16.03.1967 IV R 266/66, BStBl III 1967, 723) und der einhelligen Praxis der Finanzverwaltung (vgl. H 103 (Studium) EStH 2003) und

69

damit allgemeiner Rechtsanwendungspraxis entsprach. Die Gesetzesänderung durch das BeitrRLUMsG beruht auf der Fortentwicklung der Rechtsprechungsänderung des BFH mit Urteilen vom 28.07.2011, nach der solche Aufwendungen Werbungskosten i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sein können (BFH, Urteile vom 28.07.2011 VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779 und VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782; Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 17/7524, S. 12, 20). Beginnend mit der Entscheidung vom 04.12.2002 (BFH, Urteil vom 04.12.2002 VI R 120/01, BStBl II 2003, 403) hat der BFH damit von seiner vorherigen ständigen Rechtsprechung mit strikter Unterscheidung zwischen Aus- und Fortbildung Abstand genommen, nach der Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für ein Erststudium an einer Hochschule (Universität oder Fachhochschule) stets zu den Berufsausbildungskosten i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG gehörten.

Auch ist die hier vorliegende Rückwirkung ausnahmsweise zulässig im Hinblick darauf, dass der BFH in seinen Urteilen vom 28.07.2011 erklärt hat, dass nach Ergehen des Gesetzes vom 21.07.2004 eindeutige gesetzliche Regelungen fehlen würden, er die Rechtslage nach Ergehen des Gesetzes vom 21.07.2004 mithin sinngemäß als unklar angesehen hat. 70

Der Kl. hat auch kein schutzwürdiges Vertrauen in die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als (vorweggenommene) Werbungskosten aufgrund geänderter höchstrichterlicher Rechtsprechung bilden können. Schutzwürdiges Vertrauen in eine bestimmte Rechtslage aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung kann allenfalls bei gefestigter, langjähriger Rechtsprechung entstehen (BVerfG, Beschluss vom 21.07.2010, 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369). Eine gefestigte, langjährige Rechtsprechung existierte hier nicht. Der BFH änderte seine Rechtsprechung erst beginnend mit seiner Entscheidung vom 04.12.2002 (BFH, Urteil vom 04.12.2002 VI R 120/01, BStBl II 2003, 403). Zu Fällen, die mit denen des Kl. vergleichbar sind, entschied der BFH sogar erst am 20.07.2006 (Az. VI R 26/05, BStBl II 2006, 764) und 28.07.2011 (Az. VI R 7/10, BFH/NV 2011, 1779 und Az. VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1782). Zudem hat der Gesetzgeber seinen Willen, dass Aufwendungen für ein Erststudium, das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, trotz sich fortentwickelnder Rechtsprechung nur als Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen sind, noch weit vor dem Streitjahr 2007, namentlich mit dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21.07.2004 (BGBl I 2004, 1753), kundgetan. So hieß es bereits in dem durch dieses Gesetz angefügten § 12 Nr. 5 EStG, dass Aufwendungen für ein Erststudium, das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, nicht abzugsfähig sind. Zwar war nach Auffassung des BFH das Abzugsverbot für Aufwendungen für ein Erststudium i.d.F. des Gesetzes vom 21.07.2004 im Hinblick auf den Eingangssatz des § 12 EStG nur unvollständig geregelt, weil der Gesetzgeber nicht auch in § 9 EStG den Werbungskostenabzug ausdrücklich ausgeschlossen hatte (BFH, Urteile vom 28.07.2001 VI R 7/10 und VI R 38/10, BFH/NV 2011, 1779 und 1782), doch wurde der gesetzgeberische Wille zumindest in den Gesetzesmaterialien deutlich (siehe Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 15/3339, S. 1 und 10). Zu der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, entschied der BFH im Lichte des Gesetzes vom 21.07.2004 erst mit seinen Entscheidungen vom 28.07.2011, mithin nach Ablauf des Streitjahres 2007. Gerade nach den gesetzlichen Änderungen in 2004 konnte der Kl. aber nicht sicher sein, ob der BFH die zunächst eingeschlagene Richtung beibehalten würde. 71

Die gesetzlichen Neuregelungen in § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG und § 52 Abs. 23d, 30a EStG verletzen entgegen der klägerischen Auffassung auch nicht das objektive oder das subjektive Nettoprinzip. Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche 72

wirtschaftliche und finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip (BVerfG, Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412). Während das objektive Nettoprinzip verlangt, dass nur das um die Erwerbsaufwendungen verminderte Einkommen steuerlich belastet wird (vertikale Steuergerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen), sieht das subjektive Nettoprinzip die Abziehbarkeit unvermeidbarer Privatausgaben vor (horizontale Steuergerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen). Bedeutung erlangt das Nettoprinzip vor allem auch im Zusammenhang mit den Anforderungen an eine hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung – so auch Abzugsverbote für beruflich veranlasste Aufwendungen – bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes. Der Gesetzgeber kann sich hierbei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl. zum Nettoprinzip Weber-Grellet, Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen, FR 2011, 1028, 1030).

Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, sind gemischt veranlasste Aufwendungen, so dass sie nicht zwangsläufig dem objektiven Nettoprinzip unterfallen und der Gesetzgeber sie nicht zum Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug zulassen muss. Sie sind nicht zwangsläufig beruflich veranlasst, weil ein unmittelbarer Anknüpfungspunkt des Studiums an eine spätere Berufstätigkeit fehlt. So können bei den getätigten Aufwendungen auch private Interessen im Vordergrund stehen oder der Steuerpflichtige übt den mit dem Studium angestrebten Beruf möglicherweise schließlich gar nicht aus bzw. für die spätere berufliche Tätigkeit wären die getätigten Aufwendungen in dem erfolgten Umfang nicht notwendig gewesen. Der Gesetzgeber hat mit der generalisierenden Zuweisung der Aufwendungen zum Bereich der Sonderausgaben eine Wertung vorgenommen, die im Rahmen des ihm zustehenden Gestaltungsspielraums liegt. Sie führt zu mehr Steuergerechtigkeit, da die Abgrenzung zwischen Fällen mit einem zur späteren Berufstätigkeit vordergründig bestehendem Veranlassungszusammenhang und Fällen ohne eines solchen Veranlassungszusammenhangs schwierig ist. Es gibt schwer zu entscheidende Grenzfälle (so bereits BFH, Urteil vom 16.03.1967 IV R 266/66, BStBl III 1967, 723). Durch eine Abgrenzung nicht nach dem typischen Wesen dieser Kosten, sondern nach Zeitpunkt und Zweck des Studiums, würden sich offenbare Ungerechtigkeiten nicht vermeiden lassen. Zudem dient der Umstand, dass der Abzug der Aufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG kalenderjährlich auf 4.000 EUR begrenzt ist, der horizontalen Steuergerechtigkeit zwischen gut und schlecht situierten Steuerpflichtigen.

73

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

74

Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).

75