

Kosten für die "Erstausbildung" haben mit "Werbung" nichts zu tun, aber...

Aufwendungen für ein "Erststudium" sind keine steuerlichen Werbungskosten. Das Gesetz sieht dafür einen Betrag bis zu 6.000 € pro Jahr als steuerliche Sonderausgaben vor. Ist jedoch einem Studium bereits ein abgeschlossenes Erststudium oder eine abgeschlossene erste Berufsausbildung vorausgegangen, so zählen die nunmehr anfallenden Aufwendungen als Werbungskosten. Bedingung: Es besteht ein "hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit späteren im Inland steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit". Entsprechendes gilt für ein Erststudium nach einer abgeschlossenen nichtakademischen Berufsausbildung. (Der Unterschied zwischen Werbungskosten und Sonderausgaben besteht darin, dass Werbungskosten, die in einem Kalenderjahr mangels ausreichender Einkünfte steuerlich keine Entlastung bringen, auf nachfolgende Jahre "vorgetragen" werden können - Sonderausgaben hingegen nicht.)

Quelle: Wolfgang Büser

Steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen für ein Studium als vorweggenommene Betriebsausgaben bei später erzielten Einkünften aus selbständiger Tätigkeit

Gericht: BFH

Datum: 05.11.2013

Aktenzeichen: VIII R 22/12

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2013, 50800

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Münster - 18.04.2012 - AZ: 10 K 4400/09 F

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG

§ 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG

§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG

Fundstellen:

BFHE 243, 486 - 493

AuR 2014, 82-83

BB 2014, 86

BBK 2014, 111

BFH/NV 2014, 238-240

BFH/PR 2014, 72

BStBl II 2014, 165-168

DB 2014, 15 (Pressemitteilung)

DB 2014, 31-33
DStR 2014, 22-25
DStRE 2014, 184
DStZ 2014, 100-101
EStB 2014, 50
FamRB 2014, 280
FamRZ 2014, 1198
FR 2014, 275-278
HFR 2014, 122-125
KÖSDI 2014, 18720
LGP 2014, 29
MBP 2014, 19
NJ 2014, 10 (Pressemitteilung)
NJW 2014, 1134-1136
NVwZ 2014, 7 (Pressemitteilung)
NWB 2014, 82
NWB direkt 2014, 28
NZG 2014, 6-7 (Pressemitteilung)
NZG 2014, 440
StB 2014, 55
StBp 2014, 116-117
StBW 2014, 42
StBW 2014, 94
STFA 2014, 27-28
StuB 2014, 154
StX 2014, 36
wistra 2014, 3

Amtlicher Leitsatz:

1. Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für ein Erststudium, welches zugleich eine Erstausbildung vermittelt und das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattgefunden hat, sind nach § 12 Nr. 5 i.V.m. § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG keine (vorweggenommenen) Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

2. Die bereits für die Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwendenden gesetzlichen Neuregelungen in § 12 Nr. 5 und § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG sind verfassungsgemäß. Sie enthalten weder eine unzulässige verfassungsrechtliche Rückwirkung noch verstoßen sie gegen den Gleichheitssatz i.S. des Art. 3 Abs. 1 GG .

Gründe

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um den Abzug von Aufwendungen für ein Erststudium als vorweggenommene Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit.
- 2 Der in der Wohnung seiner Eltern in A mit Zweitwohnsitz gemeldete ledige Kläger und Revisionskläger (Kläger) absolvierte seit dem Sommersemester 2003 zunächst an der Universität B und später an der Universität C ein Jurastudium als Erststudium. Am jeweiligen Studienort, an dem er jeweils mit Hauptwohnsitz gemeldet war, unterhielt er eine sog. "Studentenbude" von knapp 25 qm.
- 3 Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen und Erklärungen zur Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge für die Streitjahre 2004 und 2005 machte der Kläger Aufwendungen in Höhe von 5.461 € (2004) bzw. 3.865 € (2005) als vorweggenommene Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend. Hiervon entfielen 4.476 € (2004) bzw. 2.649 € (2005) auf Miete und Strom für die Wohnung am Studienort und 192 € (2004) bzw. 140 € (2005) auf Telefonkosten. Das zunächst zuständige Finanzamt C erkannte die erklärten negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht an, setzte die Einkommensteuer für 2004 und 2005 auf 0 € fest und stellte --jeweils unter Fortschreibung des zum 31. Dezember 2003 festgestellten Verlustvortrags-- die verbleibenden Verlustvorträge zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2004 und 31. Dezember 2005 auf jeweils 1.661 € fest.
- 4 Im anschließenden beim Finanzgericht C geführten Klageverfahren erklärte der Kläger bisher nicht angegebene Einnahmen aus Kapitalvermögen von 2.085 € (2004) und 2.780 € (2005) sowie aus selbständiger Arbeit von 1.000 € (2005) nach. Der inzwischen durch einen Wohnortwechsel des Klägers zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte daraufhin mit geänderten Bescheiden vom 2. November 2009 die verbleibenden Verlustvorträge zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2004 auf 997 € und auf den 31. Dezember 2005 auf 0 € fest. In diesen Bescheiden, die gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens geworden sind, blieben die Studienkosten weiterhin unberücksichtigt.
- 5 Mit der daraufhin an das Finanzgericht (FG) verwiesenen Klage begehrte der Kläger, seine Studienkosten als vorweggenommene Betriebsausgaben abzuziehen. Das FG wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1433 veröffentlichten Urteil vom 18. April 2012 10 K 4400/09 F ab.
- 6 Dagegen richtet sich die Revision. Der Kläger macht geltend, seine Studienkosten müssten als vorweggenommene Betriebsausgaben berücksichtigt werden, andernfalls werde gegen das Nettoprinzip verstoßen. Denn sein Studium der Rechtswissenschaften habe final im Zusammenhang mit seiner späteren, inzwischen ausgeübten Berufstätigkeit als Rechtsanwalt gestanden. Die in § 4 Abs. 9 , § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur

Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLUmsG) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) --EStG-- erfolgte angebliche "Klarstellung", dass Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium ohne vorangegangene Berufsausbildung keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien, sei in seinem Fall schon deshalb nicht anzuwenden, weil die in § 52 Abs. 12 , Abs. 23d und Abs. 30a EStG angeordnete Geltung der vorgenannten Vorschriften ab dem Veranlagungszeitraum 2004 gegen das Rückwirkungsverbot verstoße und daher verfassungswidrig sei.

7 Der Kläger beantragt,

das FG-Urteil aufzuheben und die Bescheide vom 2. November 2009 über die Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge zum 31. Dezember 2004 bzw. zum 31. Dezember 2005 dahin zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag gemäß § 10d Abs. 4 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung unter Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben in Höhe von 5.461 € (für 2004) und in Höhe von 3.865 € (für 2005) festgestellt wird.

8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

9 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

II.

10 Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die angefochtenen Bescheide vom 2. November 2009 über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2004 und 31. Dezember 2005 rechtmäßig sind und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzen (§ 100 Abs. 1 FGO).

11 1. Zutreffend geht das FG davon aus, dass es sich bei den Aufwendungen des Klägers um solche für ein Erststudium handelt, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattgefunden hat. Das ist zwischen den Beteiligten unstrittig. Es handelt sich daher um Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung, die gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der für die Streitjahre 2004 und 2005 geltenden Fassung bis zu 4.000 € im Kalenderjahr als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Zwar ist nach dem Einleitungssatz zu § 10 Abs. 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung der Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben gegenüber dem Abzug von Aufwendungen als Sonderausgaben vorrangig (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Juli 2011 VI R 7/10 , BFHE 234, 271 , BStBl II 2012, 557, und VI R 38/10, BFHE 234, 279 , BStBl II 2012, 561 [BFH 28.07.2011 - VI R 38/10]). Dass die hier streitigen Aufwendungen indes keine (vorweggenommenen) Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit sind, ordnet § 12 Nr. 5 i.V.m. § 4 Abs. 9 EStG ausdrücklich an. In § 4 Abs. 9 EStG heißt es dazu: "Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sind keine Betriebsausgaben"; entsprechend ist auch § 12 Nr. 5 EStG formuliert.

12 § 4 Abs. 9 und § 12 Nr. 5 EStG sind gemäß Art. 25 Abs. 4 BeitrRLUmsG am Tag nach der Verkündung des BeitrRLUmsG , d.h. am 14. Dezember 2011, in Kraft getreten und gemäß § 52 Abs. 12 Satz 11 bzw. § 52 Abs. 30a EStG für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden. Die Auffassung des FG, bei den Aufwendungen des Klägers handele es sich um Sonderausgaben, ist revisionsrechtlich daher nicht zu beanstanden.

13 2. Entgegen der Auffassung des Klägers ist die gesetzliche Neuregelung betreffend Aufwendungen für ein Erststudium bzw. eine erstmalige Berufsausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses, die der Gesetzgeber mit § 4 Abs. 9 und § 12 Nr. 5 EStG sowie § 52 Abs. 12 Satz 11 und Abs. 30a EStG geschaffen hat, unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden (so auch Urteil

des FG des Saarlandes vom 4. April 2012 2 K 1020/09, [...]; Urteil des FG Münster vom 20. Dezember 2011 5 K 3975/09 F , EFG 2012, 612 ; Urteile des FG Köln vom 17. Juli 2013 14 K 3720/12 , [...], und 14 K 587/13, EFG 2013, 1745 [FG Köln 17.07.2013 - 14 K 587/13] ; vom 22. Mai 2012 15 K 3413/09 , EFG 2012, 1735 ; Urteil des FG Düsseldorf vom 14. Dezember 2011 14 K 4407/10 F , EFG 2012, 686 ; im Ergebnis ebenso Förster, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 486; Trossen, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 501; ders. in EFG 2012, 614 ; Fischer, jurisPR-SteuerR 38/2012, Anm. 1).

- 14** a) Die Neuregelungen verstoßen insbesondere nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Rückwirkungsverbot. Da die Rechtsfolgen der Neuregelungen mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten sollen --hier: Veranlagungszeiträume 2004 und 2005-- handelt es sich um einen Fall der sog. echten Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Eine solche ist grundsätzlich unzulässig, denn bis zum Zeitpunkt der Verkündung einer Norm, zumindest bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss, müssen die von einem Gesetz Betroffenen grundsätzlich darauf vertrauen können, dass ihre auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung nachteilig verändert wird (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02 , 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76 [BVerfG 07.07.2010 - 2 BvL 14/02] , [BVerfG 07.07.2010 - 2 BvL 14/02] m.w.N.).
- 15** b) Dieses Rückwirkungsverbot kann jedoch durchbrochen werden, wenn sich kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte, etwa weil die Rechtslage unklar und verworren war; auch ist es dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes nicht verwehrt, rückwirkend eine Rechtslage festzuschreiben, welche vor der Änderung einer Rechtsprechung einer einheitlichen Rechtspraxis und gefestigter Rechtsprechung entsprach (BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06 , Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 187, m.w.N.; BVerfG-Urteil vom 23. November 1999 1 BvF 1/94 , BVerfGE 101, 239; BVerfG-Entscheidung vom 19. Dezember 1961 2 BvL 6/59 , BVerfGE 13, 261).
- 16** c) Im Streitfall hat der Gesetzgeber mit der Neufassung von § 4 Abs. 9 , § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG lediglich seine bisherige Auffassung zum Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzugsverbot für Kosten der Erstausbildung, die er bereits in früheren Jahren vertreten und die er im Rahmen des Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze (AOÄndG) vom 21. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1753) nochmals bestätigt hat, erneut bekräftigt. Mit dem AOÄndG hatte der Gesetzgeber Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung im neu gefassten § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG bis zur Höhe von 4.000 € im Kalenderjahr zum Sonderausgabenabzug zugelassen und gleichzeitig § 12 EStG durch eine neue Nr. 5 ergänzt, wonach Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium als nichtabzugsfähige Ausgaben zu bewerten sind, es sei denn, diese Maßnahmen finden im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt. Diese Regelung trat gemäß Art. 6 des AOÄndG mit Wirkung vom 1. Januar 2004 in Kraft. Diesem grundsätzlichen Abzugsverbot für Kosten der beruflichen Erstausbildung entsprach auch die langjährige Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 17. April 1996 VI R 94/94 , BFHE 180, 341 , BStBl II 1996, 450, m.w.N.; vom 4. 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, und vom 27. Mai 2003 VI R 33/01 , BFHE 202, 314 , BStBl II 2004, 884). Diese langjährige Rechtsanwendungspraxis hat der BFH endgültig erst im Juli 2011 aufgegeben und entschieden, das seit 2004 geltende grundsätzliche Abzugsverbot für Kosten eines Studiums und einer Erstausbildung stehe der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Kosten für eine Erstausbildung oder für ein Erststudium selbst dann nicht entgegen, wenn diese Maßnahmen unmittelbar im Anschluss an die Schulausbildung durchgeführt werden (BFH-Urteile vom 28. Juli 2011 VI R 5/10 , BFHE 234, 262 , BStBl II 2012, 553; VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038 [BFH 28.07.2011 - VI R 8/09] ; VI [BFH 14.09.2010 - IV B 15/10] R 38/10, BFHE 234, 279 , BStBl II 2012, 561; VI R 59/09, BFH/NV 2012, 19; in BFHE 234, 271 , BStBl II 2012, 557 [BFH 28.07.2011 - VI R 7/10]). Auf diese geänderte Rechtsprechung hat der Gesetzgeber reagiert und mit der Neufassung von § 4 Abs. 9 , § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG lediglich seinen bereits 2004 zu Tage getretenen Willen verdeutlicht. Demgemäß sieht der Gesetzgeber die gesetzlichen Änderungen im

BeitrRLUmsG auch lediglich als Klarstellung an (vgl. Bericht des Finanzausschusses vom 26. Oktober 2011 zum Gesetzentwurf, BTDrucks 17/7524, S. 10 f.).

- 17** Für den Kläger bestand daher kein schutzwürdiges Vertrauen in die durch die vorgenannten BFH-Urteile vom 28. Juli 2011 geschaffene Rechtslage. Auch wenn der BFH ab 2002 die Grenze zwischen den nur als Sonderausgaben abziehbaren Ausbildungskosten und den unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbaren Fortbildungskosten in Richtung Fortbildungskosten verschoben hat, hat der BFH die grundsätzliche Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein Erststudium, welches zugleich eine Erstausbildung vermittelt, erstmalig mit den vorstehend genannten Entscheidungen vom 28. Juli 2011, d.h. weit nach Ablauf der Streitjahre 2004 und 2005, bejaht. Zutreffend geht das FG deshalb davon aus, dass der Kläger aus der Rechtsprechung des BFH aus den Jahren vor 2011 kein schutzwürdiges Vertrauen herleiten kann.
- 18** Nämliches gilt für die geänderte Rechtsprechung des BFH aus dem Juli 2011. Für die Streitjahre 2004 und 2005 kann sie schon deshalb nicht vertrauensschaffend sein, da sie zum damaligen Zeitpunkt noch niemandem bekannt sein konnte. Ein Vertrauenstatbestand hätte sich deshalb erstmals ab Veröffentlichung der Urteile ab dem 17. August 2011 entwickeln können. Nicht zuletzt aufgrund der sofort aufgekommenen steuerpolitischen Diskussion (vgl. BTDrucks 17/6978 und 17/7259) konnte der Kläger auf den Fortbestand der durch die neuen BFH-Urteile geschaffenen Rechtslage aber nicht vertrauen, zumal die Neuregelung der §§ 4 , 9 und 12 EStG im Rahmen der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum BeitrRLUmsG vom 26. Oktober 2011 bereits weniger als drei Monate nach Veröffentlichung der geänderten BFH-Rechtsprechung bekannt geworden ist (so auch Urteil des FG Münster in EFG 2012, 612 ; Urteile des FG Köln in EFG 2012, 1735 [FG Köln 22.05.2012 - 15 K 3413/09] ; in EFG 2013, 1745 [FG Köln 17.07.2013 - 14 K 587/13] ; vom 17. Juli 2013 14 K 3720/12 , [...] ; Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2012, 686 [FG Düsseldorf 14.12.2011 - 14 K 4407/10 F] ; Urteil des FG des Saarlandes vom 4. April 2012 2 K 1020/09, [...] ; Förster in DStR 2012, 486; Trossen in FR 2012, 501; Fischer in jurisPR-SteuerR 38/2012, Anm. 1).
- 19** d) Die gesetzlichen Neuregelungen in § 4 Abs. 9 , § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG sowie § 52 Abs. 12 Satz 11 bzw. § 52 Abs. 30a EStG verstoßen auch nicht gegen den Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes in dessen Ausprägung durch das Prinzip der Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit.
- 20** aa) Zutreffend geht die Vorinstanz davon aus, dass der Gesetzgeber die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit nach dem objektiven und nach dem subjektiven Nettoprinzip bemisst. Unabhängig davon, ob dem Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt oder nicht, zählt doch die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des Nettoprinzips zu den Grundentscheidungen des Gesetzgebers. Soweit es um die folgerichtige Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung geht, bedürfen Ausnahmen besonderer, sachlich begründeter Rechtfertigung. Als solche kommen insbesondere Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse in Betracht (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09 , BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318 [BVerfG 06.07.2010 - 2 BvL 13/09] , [BVerfG 06.07.2010 - 2 BvL 13/09] m.w.N.; BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, BVerfGE 122, 210). Eine Typisierung ist eine normative Zusammenfassung bestimmter in wesentlichen Elementen gleich gearteter Lebenssachverhalte. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufbauen. Insbesondere darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210).
- 21** bb) Auf eine solche Typisierung hat sich der Gesetzgeber mit den Neuregelungen von § 4 Abs. 9 , § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG durch das BeitrRLUmsG bezogen; nämlich hatte er bereits mit der

Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG und mit der Neuschaffung des § 12 Nr. 5 EStG durch das AOÄndG im Jahr 2004 ausdrücklich getan (vgl. BTDrucks 15/3339, S. 10) und seine damalige Auffassung mit der Neufassung der Vorschriften durch das BeitrRLUmsG lediglich nochmals klargestellt (vgl. Bericht des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf, BTDrucks 17/7524, S. 10 f.).

- 22 cc) Der Senat hat keine Bedenken, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung der Vorschriften realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zu Grunde gelegt hat. Durch die Zuordnung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. für ein Erststudium zu den Sonderausgaben und damit die Beschränkung des Abzugs auf 4.000 € im Jahr (ab Veranlagungszeitraum 2012 6.000 €) dürfte sich in der überwiegenden Zahl der Fälle in Folge der Versagung des Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzugs keine relevante steuerliche Auswirkung ergeben, auch wenn der Sonderausgabenabzug bei fehlenden positiven Einkünften regelmäßig ins Leere läuft; auch sorgt die Typisierung für mehr Steuergerechtigkeit und vermeidet Widersprüche zu anderen gesetzlichen Regelungen (vgl. Trossen in FR 2012, 501; im Ergebnis ähnlich Förster in DStR 2012, 486; Fischer in jurisPR-SteuerR 38/2012, Anm. 1; Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2012, 686 [FG Düsseldorf 14.12.2011 - 14 K 4407/10 F]; Urteil des FG Münster in EFG 2012, 612 [FG Münster 20.12.2011 - 5 K 3975/09 F]; Urteile des FG Köln in EFG 2012, 1735; in EFG 2013, 1745 [FG Köln 17.07.2013 - 14 K 587/13]; vom 17. Juli 2013 14 K 3720/12, [...], und Urteil des FG des Saarlandes vom 4. April 2012 2 K 1020/09, [...]). Dafür spricht nicht zuletzt, dass Berufsausbildungskosten noch nicht im direkten Zusammenhang mit einer konkreten Einnahmenerzielung im Rahmen eines bereits zugesagten Dienstverhältnisses stehen, sondern losgelöst von einem späteren Anstellungsverhältnis zunächst primär der individuellen Bereicherung des Steuerpflichtigen durch die Erlangung von Kenntnissen und Fertigkeiten im Sinne einer "Ausbildung" dienen (Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2012, 686, [FG Düsseldorf 14.12.2011 - 14 K 4407/10 F] m.w.N.). Es handelt sich damit um sog. gemischt veranlasste Aufwendungen, die nicht zwangsläufig dem objektiven Nettoprinzip unterfallen, weil ein unmittelbarer und direkter Anknüpfungspunkt an eine spätere Berufstätigkeit fehlt und möglicherweise auch private Interessen für die Aufwendungen eine Rolle spielen (Urteil des FG Münster in EFG 2012, 1433 [FG Münster 18.04.2012 - 10 K 4400/09 F]). Demgemäß steht es dem Gesetzgeber im Rahmen der ihm zustehenden Gestaltungsfreiheit grundsätzlich frei, ob er Aufwendungen für die berufliche Erstausbildung oder ein Erststudium wegen ihrer Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit den Werbungskosten oder Betriebsausgaben zuordnet oder ob er die private (Mit-)Veranlassung systematisch in den Vordergrund stellt und demgemäß eine Zuordnung der Aufwendungen zu den Sonderausgaben vornimmt (BVerfG-Beschluss vom 16. März 2005 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268; in diesem Sinne auch Förster in DStR 2012, 486). Die Entscheidung des Gesetzgebers, den mit einer Erstausbildung verbundenen Aufwendungen nur durch den Sonderausgabenabzug Rechnung zu tragen, ist daher verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden und beinhaltet auch keinen Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip (Förster in DStR 2012, 486; Trossen in FR 2012, 501).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.