FG Nürnberg, Urteil v. 13.06.2024 – 4 K 577/22

Titel:

Abgewiesene Klage im Streit um einkommensteuerrechtliche Beurteilung eines Pharmaziestudiums

Normenkette:

EStG § 9 Abs. 6, § 10 Abs. 1 Nr. 7

Schlagwort:

Einkommensteuer

Fundstellen:

EFG 2024, 1913
StEd 2024, 580
BeckRS 2024, 23808
DStRE 2025, 827
LSK 2024, 23808

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1
Streitig ist, ob der Abschluss des Pharmaziestudiums als Erststudium im Sinne von § 9 Abs. 6 Einkommensteuergesetz (EStG) in der in den Streitjahren jeweils gültigen Fassung das Bestehen nur des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung oder das Bestehen auch des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung voraussetzt und insoweit die mit dem Studium in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Kosten für ein Erststudium bis zum Bestehen des Ersten oder bis zum Bestehen des Zweiten Abschnitts vom Werbungskostenabzug bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 9 Abs. 6 EStG ausgeschlossen sind.

2
Der Kläger wurde in den Streitjahren 2013, 2015 und 2016 einzeln zur Einkommensteuer veranlagt.

3
Nach Erlangung der allgemeinen Hochschulreife im Jahr 2012 begann er am 15.10.2012 ein Studium der Pharmazie an der Universität und bestand mit Zeugnis vom 15.09.2014 den Ersten Abschnitt, mit Zeugnis vom 22.06.2017 den Zweiten Abschnitt und mit Zeugnis vom 03.04.2019 den Dritten Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung. Zum Sommersemester 2017 schrieb sich der Kläger unter Anrechnung bereits erbrachter Leistungen aus dem Pharmaziestudium für das 3. Fachsemester des Masterstudiums der Chemie an der Universität ein und erhielt seinen Mastertitel mit Urkunde verliehen.

4
In der Zeit vom 01.02.2013 bis zum 25.02.2013 war er bei der B GmbH als Honorarlehrkraft in freier Mitarbeit tätig und unterrichtete Schüler u.a. in den Fächern Chemie, Mathematik und Physik. Im Zeitraum vom 04.03.2013 bis zum 29.03.2013 war er im Rahmen der nach der Approbationsordnung für Apotheker vorgesehenen achtwöchigen Famulatur als pharmazeutische Fachkraft in der C-Apotheke und ab 12.08.2013 für ca. vier Wochen auch für die Firma D GmbH (Freier-Mitarbeiter-Vertrag) als Promoter tätig, um Spendengelder einzuwerben. Er war vom 15.10.2014 bis zum 31.12.2016 zudem als studentische Hilfskraft im Fachbereich Pharmazie an der Universität für jeweils ca. drei Monate im Jahr angestellt, um Studenten der Pharmazie u.a. auf Prüfungen vorzubereiten. Auch nahm er während seines Pharmaziestudiums bereits an der Veranstaltung „Medizinische Chemie-MPR 1-2 als Pflichtfach im Rahmen des Master-Studiengangs Chemie mit Schwerpunkt Medizinische Chemie“ im Jahr 2014 teil.

5
Am 20.05.2019 gingen die Einkommensteuererklärungen der Streitjahre und die Anträge auf gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags jeweils zum 31.12.2013, 31.12.2015 und 31.12.2016 beim Finanzamt ein. In den jeweiligen Steuererklärungen machte der Kläger Berufsausbildungskosten als Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 2.960 € (2013), 8.335 € (2015) und 9.910 € (2016) geltend.

6
Der Einkommensteuerbescheid 2015 ging am 16.03.2016 zur Post. Die Einkommensteuerbescheide für 2013 und 2016 sowie ein nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) geänderter Einkommensteuerbescheid für 2015 gingen am 23.12.2019 zur Post. Das Finanzamt ließ die erklärten Werbungskosten nicht zum Abzug zu. Die Aufwendungen wurden gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben qualifiziert. Der Sonderausgabenabzug für 2013 wurde in Höhe von 2.960 € und für 2015 und 2016 jeweils in der gesetzlichen Höhe von maximal 6.000 € gewährt.

7
Gegen die ergangenen Einkommensteuerbescheide 2013, 2015 und 2016 legte der Kläger jeweils Einspruch ein und verwies zur Begründung im Wesentlichen darauf, dass er im Jahr 2012 eine Erstausbildung abgeschlossen habe und daher die Kosten der Zweitausbildung ab dem Jahr 2012 Werbungskosten darstellen würden.

8
Im Verlauf des Einspruchsverfahrens reichte der Kläger mehrere Bescheinigungen für die neben dem Studium ausgeübten Tätigkeiten ein, konkret für die Tätigkeit bei der B GmbH im Februar 2013, für die Tätigkeit bei der E-Apotheke im März 2013 sowie Teilnahmebestätigungen u.a. über eine Preisverleihung für den jahrgangsbesten Abiturienten im Fach Chemie, über den Abschluss der Summer School vom xx.xx.2015 -xx.xx.2015. Der Kläger verwies darauf, dass die Urkunden, Zertifikate und Zeugnisse die Ausbildung in Chemie belegten.

9
Nach Zuständigkeitswechsel forderte das Finanzamt den Kläger mit Schreiben vom 27.08.2021 zur Vorlage eines Nachweises über den Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung auf.

10
Daraufhin legte der Kläger die Zeugnisse über die bestandenen Prüfungen der drei Abschnitte der Pharmazeutischen Prüfung nach der Approbationsordnung für Apotheker vor. Weitere Zeugnisse würden nicht existieren. Dem Schreiben war eine Stellenausschreibung als studentische Hilfskraft der Universität für den Fachbereich Pharmazie beigefügt. Laut Stellenbeschreibung können sich auf diese Tutorenstellen Studenten der Pharmazie bewerben, die bereits das 1. Staatsexamen erfolgreich bestanden haben und gute Kenntnisse in Chemie besitzen.

11
Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos; die Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 als unbegründet zurückgewiesen.

12
Für das Streitjahr 2013 verwies das Finanzamt auf das Abzugsverbot nach § 9 Abs. 6 EStG, da dem Studium der Pharmazie keine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium vorangegangen sei. Der Kläger habe sein Erststudium mit Erwerb eines berufsqualifizierenden Abschlusses, d.h. mit Bekanntgabe der Prüfungsergebnisse des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung am 22.06.2017 abgeschlossen. Die Regelstudienzeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Hochschulrahmengesetz (HRG) betrage für die pharmazeutische Ausbildung vier Jahre, § 1 Abs. 3 Approbationsordnung für Apotheker (AAppO). Das Ergebnis des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung werde mit Zeugnis vom 22.06.2017 bescheinigt. Es markiere den Abschluss der pharmazeutischen Ausbildung an der Universität.

13
Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes sei der steuerrechtliche Begriff der Berufsausbildung dahingehend auszulegen, dass der Steuerpflichtige mit der Ausbildung beabsichtigen müsse, eine Erwerbsgrundlage zu schaffen. Hierzu müsse er eine nachhaltige berufsmäßige Anwendung der erlernten

Fähigkeiten zur Erzielung von Einkünften anstreben. Die vom Kläger ausgeübten Tätigkeiten erfüllten im Streitfall jedoch nicht die Anforderungen an eine Berufsausbildung im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG:

- Weder der Erwerb der allgemeinen Hochschulreife im Jahr 2012 noch die Teilnahme an der Internationalen Chemie Olympiade 2012 noch die Verleihung eines Preises für den jahrgangsbesten Abiturienten im Fach Chemie stellten eine solche Berufsausbildung dar, da diese im Zusammenhang mit der allgemein bildenden Schule gestanden hätten.

- Soweit auf die nebenberufliche Tätigkeit bei der B GmbH sowie für die Firma D GmbH verwiesen werde, fehle es an tatsächlichen Berufsausbildungsmaßnahmen, da keine Ausbildungen stattgefunden hätten bzw. der Kläger auch keine Prüfung absolviert habe. Zwar sei er bei der Firma D GmbH auf seine Tätigkeit als Promoter vorbereitet und geschult worden, einen Berufsabschluss habe der Kläger hierdurch jedoch nicht erworben.

- Aus der Tätigkeit als pharmazeutische Fachkraft für die E-Apotheke könne ebenfalls nicht auf eine erstmalige Berufsausbildung geschlossen werden. Unbestritten habe die Tätigkeit dem Kläger berufsbezogene Kenntnisse vermittelt. Es sei jedoch davon auszugehen, dass es sich bei der Tätigkeit um ein Praktikum gehandelt habe, das verpflichtender Bestandteil des Pharmaziestudiums gewesen sei.

- Der Abschluss des „Medizinisch Chemischen Forschungspraktikums als Pflichtfach im Rahmen des Master-Studiengangs Chemie mit dem Schwerpunkt Medizinische Chemie“ sei nicht als eigenständige Berufsausbildung zu werten, sondern stelle als verpflichtende Lehrveranstaltung eine Teilveranstaltung des Pharmaziestudiums dar.

- Schließlich könne in der Tutorentätigkeit an der Universität als studentische Hilfskraft ebenfalls keine Berufsausbildung gesehen werden, da es sich nicht um ein Ausbildungsdienstverhältnis gehandelt habe, da die Ausbildung des Klägers nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses gewesen sei.

14
Für die Streitjahre 2015 und 2016 ergebe sich keine andere rechtliche Würdigung. Mit Wirkung zum 01.01.2015 sei § 9 Abs. 6 EStG geändert und die Anforderungen an eine Berufsausbildung gesetzlich definiert worden. Mit den o.g. Tätigkeiten lägen keine erstmaligen Berufsausbildungen im Sinne des § 9 Abs. 6 in der Fassung ab 01.01.2015 vor, da keine geordnete Ausbildung auf Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt worden seien. Ein mit dem Studium der Pharmazie erworbener Berufsabschluss sei mit Bestehen des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung erworben worden. Der Werbungskostenabzug für das Erststudium sei insoweit in den Streitjahren 2015 und 2016 gemäß § 9 Abs. 6 in der Fassung ab 01.01.2015 zu versagen gewesen.

15
Für das Streitjahr 2013 sei der Abzug der Werbungskosten in Höhe von 2.960 € zu versagen gewesen, da die Aufwendungen das Erststudium betroffen hätten. Die Berufsausbildungskosten seien zutreffend als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen gewesen. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte mit 713 € positiv sei, lägen auch die Voraussetzungen für die gesonderte Feststellung eines Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31.12.2013 nicht vor.

16
Der Werbungskostenabzug für Aufwendungen für ein Erststudium betreffend die Streitjahre 2015 und 2016 sei gemäß § 9 Abs. 6 EStG in der Fassung ab 01.01.2015 in Höhe von 8.335 € (2015) und 9.910 € (2016) zu versagen gewesen. Die Berufsausbildungskosten seien mit dem Höchstbetrag von 6.000 € als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG berücksichtigt worden. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte der Streitjahre 2015 und 2016 jeweils positiv gewesen sei, hätten keine gesondert feststellbaren Verluste nach § 10d EStG vorgelegen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrage im Jahr 2015 129 € und im Jahr 2016 845 €.

17
Hiergegen hat der Kläger Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

18
Mit der Klage werde die Anerkennung des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung als abgeschlossene Erstausbildung begehrt. Am 22.08.2014 (Zeugnis vom 15.09.2014) sei nach einem zweijährigen Studium sowie einer schriftlichen Abschlussprüfung der Erste Abschnitt des

Pharmaziestudiums abgeschlossen worden. Dieser Abschluss sei Voraussetzung gewesen für die Aufnahme eines Masterstudiums der Chemie sowie für die Aufnahme der Tutorentätigkeit am Lehrstuhl. Für diese Ansicht würden im Wesentlichen vier Punkte sprechen:

19
(1) Durch das Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung sei es möglich geworden, ein Masterstudium aufzunehmen, wie durch den eingereichten Schein über die Teilnahme an der Veranstaltung „Medizinische Chemie-MPR 1-2 als Pflichtfach im Rahmen des Master-Studiengangs Chemie mit Schwerpunkt Medizinische Chemie“ vom 15.12.2014 verdeutlicht werde. Die Kosten für ein Masterstudium seien zweifelsohne als Werbungskosten anzusehen. Das vom Finanzamt vorgetragene Argument, dass eine Zulassung zu Masterstudiengängen bis zum Abschluss des Bachelorstudiums nur unter Vorbehalt erfolgen könne, greife vorliegend nicht durch. Es sei anzunehmen, dass der bestandene Erste Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung mit einem Bachelorabschluss gleichzusetzen sei, anstatt mit einer Zulassung unter Vorbehalt. Folglich seien alle Kosten ab dem Masterstudium, welches nach dem Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung aufgenommen worden sei, als Werbungskosten abzuziehen. Es sei hervorzuheben, dass diese Konstellation, Zulassung zum Chemie-Masterstudium aufgrund des Bestehens des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung, deutschlandweit einmalig sei. In dieser Hinsicht sei der vorliegende Fall als Einzelfall zu würdigen. Aufgrund der Lehrveranstaltung „Medizinische Chemie -MPR 1-2“ in Verbindung mit den angerechneten obligatorischen pharmazeutischen Lehrveranstaltungen sei es möglich gewesen, sich in das 3. Fachsemester des Chemie-Masterstudiums umzuschreiben. Diese Umschreibung habe im Januar/Februar 2017, noch vor dem Bestehen des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung (21.06.2027) stattgefunden und damit auf Grundlage des bestandenen Ersten Abschnitts. Es habe damit keine Immatrikulation unter Vorbehalt oder mit Auflagen stattgefunden, sondern eine ordentliche Umschreibung. Zwar sei nach § 4 Abs. 1 der Prüfungsordnung für den Studiengang Chemie mit dem Abschluss „Master of Science“ der Universität vom 15.02.2012 das bestandene Zweite Staatsexamen in Pharmazie Voraussetzung für den Chemie-Masterstudiengang gewesen, allerdings gelte dies nur für externe Bewerber, nicht jedoch für Studierende der Universität selbst.

20
Soweit das Finanzamt auf § 10 Abs. 2 HRG i.V.m. § 1 AAppO abstelle und daraus ableite, dass mit dem Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung kein berufsqualifizierender Abschluss erworben worden sei, stehe dies im Widerspruch zu der bis zum 31.12.2014 geltenden Rechtslage ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, nach der weder ein Berufsausbildungsverhältnis noch eine Ausbildungsdauer von mindestens zwei Jahren für eine Berufsausbildung erforderlich sei.

21
(2) Erst durch das Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung sei die Aufnahme der Tätigkeit als Tutor/studentische Hilfskraft ermöglicht worden. Die Stellenausschreibung habe in der Qualifikation zwingend einen bestandenen Ersten Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung verlangt. In diesem Kontext sei es legitim anzunehmen, dass der Erste Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung eine Erstausbildung/Berufsausbildung darstelle, da dieser ihn zum Beruf des Tutors/studentischen Hilfskraft qualifiziert habe. Dies werde durch die jüngst ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes bestätigt (unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 12.01.2023 VI R 41/20, HFR 2023, 645). Im Urteilsfall sei eine Qualifikation zum Rettungshelfer nach Durchlaufen eines Lehrgangs mit 320 praktischen und theoretischen Stunden als Erstausbildung im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG anerkannt worden. Im Vergleich hierzu setze die Tätigkeit als studentische Hilfskraft das Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung voraus, die 1.526 Unterrichtsstunden mit praktischen Übungen und Seminaren beinhalte.

22
(3) Soweit das Finanzamt eine Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Tätigkeit als studentische Hilfskraft als Werbungskosten zulasse, weil diese getrennt von den Aufwendungen für die nichtabziehbaren Berufsausbildungskosten beurteilt werden müssten, sei dies realitätsfern, denn viele Anschaffungen (Bücher, Schreibutensilien und Elektrogeräte) würden sowohl im Rahmen des Studiums als auch der Tutorentätigkeit verwendet. Zudem sei der Vertrag für die Tutorentätigkeit nur für ein Semester abgeschlossen worden und man habe sich stets für eine Verlängerung bewerben müssen, was nur bei ausreichenden akademischen Leistungen während des Studiums erfolgreich gewesen sei. Folglich sei von einem objektiven Veranlassungszusammenhang zwischen Studienerfolg und Einnahmen als studentische Hilfskraft auszugehen.

23
(4) Durch die Immatrikulation zum Pharmaziestudium sei er pharmazeutisches Personal geworden, was nach § 3 Abs. 5 Apothekenbetriebsordnung zu einer Ausübung von pharmazeutischen Tätigkeiten berechtige. Nach dem 1. Semester habe er im März 2013 ein Pflichtwahlpraktikum in einer Apotheke absolviert, was Kenntnisse und Fähigkeiten vorausgesetzt habe, die über die bloße Allgemeinbildung hinausgehen würden. Somit stelle die Immatrikulation für das Pharmaziestudium in Kombination mit dem 1. Semester und dem Pflichtpraktikum in der Apotheke die Erstausbildung dar, die es ihm ermöglicht habe, als Pharmazeutisches Personal Einkünfte zu generieren.

24
Ebenso habe er für die Tätigkeit als Honorarlehrkraft im Rahmen einer freien Mitarbeit für die Studienkreis-Nachhilfeschule Kenntnisse und Fähigkeiten benötigt, die über die Allgemeinbildung hinausgehen würden. Im August 2013 habe er eine Ausbildung zum Promoter bei der Firma D GmbH begonnen und dafür regelmäßig an Rollenspielen und weiteren Übungen teilgenommen. Die Rollenspiele und Übungen hätten ihn auf seine Tätigkeit als Promoter vorbereiten sollen. Auch hier seien Kompetenzen vermittelt worden, welche die bloße Allgemeinbildung überstiegen und somit eine Erstausbildung für den Beruf des Promoters darstellten.

25
Es bestehe Einigkeit mit dem Finanzamt, dass der Begriff der Erstausbildung im Streitjahr 2013 gesetzlich nicht definiert gewesen sei und dass entsprechend der Auslegung durch den Bundesfinanzhof die Ausbildung den Steuerpflichtigen befähigen müsse, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen. Aus der Lohnsteuerbescheinigung des Klägers für das Jahr 2014 sei ersichtlich, dass der Kläger aufgrund des bestandenen Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung in Kombination mit der Tätigkeit als studentische Hilfskraft in der Lage gewesen sei, Einkünfte zu erzielen. Der Bundesfinanzhof habe in seiner unter dem Az. VI R 41/20 ergangenen Entscheidung betont, dass eine Erstausbildung auch dann vorliege, wenn der Steuerpflichtige sich auf einen Beruf vorbereite, in dem er nicht arbeiten möchte. Ausschlaggebend für die Erstausbildung sei nur, dass Fähigkeiten, Kompetenzen und Erfahrungen gesammelt würden, welche zur Ausführung einer Einkünfte erzielenden Tätigkeit benötigt würden und über die bloße Allgemeinbildung hinausgingen.

26
Soweit das Finanzamt unter Hinweis auf die zu § 9 Abs. 6 EStG ergangenen Änderungen zum 01.01.2015 ausführe, der Erste Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung können nicht mehr als Erstausbildung berücksichtigt werden, greife diese Ansicht nicht durch, denn die Erstausbildung sei Mitte 2014, also vor der Gesetzesänderung, abgeschlossen worden.

27
In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger die Klage wegen Ablehnung des Antrags auf Festsetzung der Einkommensteuer 2012 und Ablehnung des Antrags auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG zum 31.12.2012 vom vorliegenden Verfahren zurückgenommen. Insoweit hat der Senat das Verfahren abgetrennt und unter dem Az. 4 K 737/24 eingestellt.

28
Das Verfahren wegen Einkommensteuer 2014 und wegen Ablehnung des Antrags auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG zum 31.12.2014 ist wegen des beim Finanzamt noch anhängigen Einspruchsverfahrens bis zu dessen Abschluss gemäß § 74 Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzt und vom vorliegenden Verfahren unter dem Az. 4 K 739/24 abgetrennt worden.

29
Der Kläger beantragt, die Einkommensteuerbescheide 2013, 2015 und 2016 jeweils vom 23.12.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 dahingehend zu ändern, dass die Aufwendungen des Klägers für seine Ausbildung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 2.960 € (für 2013), 8.335 € (für 2015) und 9.910 € (für 2016) unter Rückgängigmachung der korrespondierenden Sonderausgaben anerkannt werden und soweit ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte entsteht, entsprechende Verluste zum 31.12.2013, 31.12.2015 und 31.12.2016 gesondert festzustellen.

30

Der Vertreter des Finanzamts beantragt, die Klage abzuweisen.

31
Im Klageverfahren hat das Finanzamt ergänzend Folgendes ausgeführt:

32
Das Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung habe den Kläger nicht zur Zulassung zu einem Masterstudiengang befähigt, da nach § 4 Abs. 1 der Prüfungsordnung für den Masterstudiengang Chemie der Universität vom 13.02.2013 das absolvierte Zweite Staatsexamen in Pharmazie Voraussetzung für die Zulassung gewesen sei. Der erfolgreiche Abschluss des Zweiten Staatexamens in Pharmazie sei erst mit Zeugnis zum 22.06.2017 bescheinigt worden. Es sei bislang nicht nachgewiesen worden, dass der Kläger nach Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung tatsächlich zu einem Masterstudiengang, u.a. „Chemie“ oder „Medizinische Chemie“ zugelassen worden sei bzw. die Zulassungsvoraussetzungen zu einem Masterstudiengang erfüllt habe.

33
Soweit der Kläger auf die Teilnahme an der Veranstaltung „Medizinische Chemie-MPR 1-2 als Pflichtfach im Rahmen des Master-Studiengangs Chemie mit Schwerpunkt Medizinische Chemie“ im Wintersemester 2014/2015 verweise, führe dies zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung, da aus der Teilnahme an einzelnen studiengangübergreifenden Veranstaltungen nicht abgeleitet werden könne, dass das Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung zu einer Zulassung zu einem Masterstudiengang geführt habe bzw. geführt hätte. Auch aus der Anrechnung einzelner Leistungen für den späteren Studiengang „Medizinische Chemie“ könne nicht geschlossen werden, dass ein abgeschlossenes (Erst-)Studium vorliege. Durch die Spezialisierungsmöglichkeit des Klägers im Fach „Medizinische Chemie“ sei es möglich gewesen, den Masterabschluss in einem kürzeren Zeitraum zu erwerben. Die Spezialisierung und die Anrechnung gehe aus Anlage 5 „Spezialisierungsoptionen“ der Prüfungsordnung der Universität hervor.

34
Aus § 4 Abs. 1 Satz 2 der genannten Prüfungsordnung gehe hinsichtlich der Zulassungsvoraussetzungen für den Masterstudiengang Chemie hervor, dass bei Nichtvorliegen eines Abschlusszeugnisses im Zeitpunkt des Bewerbungsschlusses eine Einschreibung nur unter dem Vorbehalt erfolgen könne, dass der Nachweis des Abschlusszeugnisses bis zum Ende des Vorlesungszeitraums des 1. Fachsemesters geführt werde. Weitere Voraussetzung sei das Erreichen bestimmter Leistungspunkte. Zwar habe der Kläger im Streitfall vorab kein Bachelorstudium i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 der Prüfungsordnung absolviert. Jedoch sei davon auszugehen, dass die Einschreibung zum Masterstudiengang im Sommersemester 2017 unter Vorbehalt erfolgt sei und der Kläger den Nachweis des Abschlusszeugnisses frühestens ab 22.06.2017 mit Prüfungszeugnis des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung erbracht habe. In diesem Zusammenhang werde auf die im Steuerrecht geltende Beweislastverteilung hingewiesen.

35
Mit Änderung des § 9 Abs. 6 EStG zum 01.01.2015 sei der Begriff der Berufsausbildung i.S.d. § 9 Abs. 6 Satz 1 EStG mit den neu eingefügten Sätzen 2 bis 5 gesetzlich definiert worden. Die Regelung orientiere sich am Berufsbildungsgesetz (BBiG). Dieses gelte jedoch nicht für die Berufsbildung, die in Studiengängen an Hochschulen auf der Grundlage des Hochschulrahmengesetzes und der Hochschulgesetze der Länder durchgeführt werde (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 BBiG). Ziel des Gesetzgebers sei gewesen, die erstmalige Berufsausbildung konkreter zu definieren und gewisse Mindestanforderungen festzulegen, um die gesetzliche Zielrichtung der bestehenden Regelung abzusichern. Die Änderung des § 9 Abs. 6 EStG habe jedoch zu keinen Änderungen der Anforderungen an ein Erststudium geführt. Der Sachverhalt, wie ihn der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.01.2023 (VI R 41/20, HFR 2023, 645) entschieden habe, sei insoweit nicht vergleichbar, da der Kläger ein Studium absolviert habe.

36
Der Kläger habe sein „Erststudium“ mit Bestehen des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung abgeschlossen. Das Masterstudium stelle ein postgraduales Studium (§ 12 HRG) dar, welches ein erfolgreich abgeschlossenes Studium voraussetze. Das Masterstudium sei daher ein „weiteres Studium“. Falls eine endgültige Zulassung zum Masterstudiengang „Chemie“ erfolgte wäre, käme ein Werbungskostenabzug erst ab dem Zeitpunkt des nach dem Hochschulrahmengesetz mit Prüfungszeugnis

vom 22.06.2017 erworbenen berufsqualifizierenden Abschlusses in Betracht, da das Masterstudium erst zu diesem Zeitpunkt als „weiteres Studium“ anzusehen sei.

37
Der Kläger habe auch mit der Tätigkeit als studentische Hilfskraft sein Berufsziel noch nicht erreicht. Bis einschließlich 2014 sei der Begriff der „Berufsausbildung“ nicht gesetzlich definiert gewesen. Nach der hierzu ergangenen Rechtsprechung sei unter Berufsausbildung die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befinde sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet. In Anbetracht des (Vollzeit-)Studiums der Pharmazie sei es unglaubhaft anzunehmen, dass der Kläger mit der Tätigkeit als studentische Hilfskraft sein Berufsziel bereits erreicht habe. Die Tätigkeit als studentische Hilfskraft könne nicht nachhaltig und regelmäßig auch nicht als Vollerwerbstätigkeit ausgeübt werden, da die Tätigkeit eine Immatrikulation an einer Hochschule in einem Studiengang voraussetze, der zu einem ersten oder weiteren berufsqualifizierenden Hochschulabschluss führe (unter Hinweis auf § 75 Abs. 2 Sätze 1 und 2 Hochschulgesetz Hessen -HSchulG HE – 2010 i.d.F. vom 14.12.2009). Auch solle die Beschäftigung als studentische Hilfskraft in der Regel zwei Jahre und die Beschäftigung als wissenschaftliche Hilfskraft vier Jahre nicht überschreiten, § 75 Abs. 3 HSchulG HE. Die Tätigkeit als studentische Hilfskraft sei nach Art und Umfang als typische studienbegleitende (Neben-)Erwerbstätigkeit ausgestaltet. Auch nach Aufnahme der Tätigkeit als studentische Hilfskraft habe der Kläger weiterhin studiert und sein (endgültiges) Berufsziel noch nicht erreicht.

38
Soweit der Kläger vorbringe, dass er mit Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung eine Berufsausbildung i.S.d. § 9 Abs. 6 EStG in der bis zum 31.12.2014 geltenden Fassung absolviert habe, die ihn zur Aufnahme der Tätigkeit als studentische Hilfskraft befähigt habe, könne dem nicht gefolgt werden. Unter dem Begriff „Berufsausbildung“ sei eine berufliche Ausbildung unter Ausschluss eines Studiums zu verstehen. Im Streitfall habe der Kläger keine Berufsausbildung, sondern ein Studium absolviert, sodass dem Kläger mit Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung rein begrifflich keine abgeschlossene Berufsausbildung zugerechnet werden könne.

39
Für Streitjahre ab 2015 sei § 9 Abs. 6 EStG in der ab 01.01.2015 geltenden Fassung anzuwenden, wonach eine geordnete Ausbildung dann vorliege, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt werde, § 9 Abs. 6 Satz 3 EStG. Insoweit habe der Kläger einen berufsqualifizierenden Abschluss erst mit Bestehen des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung am 22.06.2017 erworben.

40
Die mit der Tätigkeit als studentische Hilfskraft in Zusammenhang stehenden Aufwendungen seien als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar. Die geltend gemachten Aufwendungen seien jedoch von den nicht abziehbaren Berufsausbildungskosten (§ 9 Abs. 6 EStG) abzugrenzen. Diese seien im Hinblick der Tätigkeitsausübung für den Zeitraum vom 15.10.2014 bis 15.01.2015, vom 19.10.2015 bis 18.01.2016 und vom 01.10.2016 bis 31.12.2016 bedingt zeitlich abgrenzbar. Als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sei bislang der Arbeitnehmerpauschbetrag abgezogen worden (2015: 882 €; 2016: 1.000 €).

41
Mit Schreiben vom 23.05.2024 hat der Vorsitzende des Prüfungsausschusses des Fachbereichs Chemie der Universität auf Nachfrage des Berichterstatters zur Zulassung zum Masterstudium der Chemie mitgeteilt, dass

(1) die Prüfungsordnung für alle Studenten, die sich um eine Zulassung für das Masterstudium der Chemie an der Universität bewerben, gelte,

(2) Studenten der Pharmazie nicht bereits nach dem Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung ohne Vorbehalt zum Masterstudium der Chemie zugelassen werden könnten, sondern erst nach Bestehen des zweiten Staatsexamens,

(3) sich der in der Prüfungsordnung enthaltene Passus der Zulassung unter Vorbehalt explizit nur auf Studenten eines Bachelor Chemie-Studienganges im Umfang von 180 LP beziehe und dies eine Folge der

konsekutiven Auslegung des Masters Chemie sei und der Vermeidung von Studienzeitverlängerungen diene.

42
Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, den Inhalt der Akten sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 13.06.2024 verwiesen.

Entscheidungsgründe

43
Die Klage hat keinen Erfolg.

I.

44
Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2013, 2015 und 2016 jeweils vom 23.12.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 FGO. Das Finanzamt hat den Abzug der Aufwendungen des Klägers für sein Pharmaziestudium an der Universität als vorweggenommene Werbungskosten in den Streitjahren zu Recht gemäß § 9 Abs. 6 EStG in den jeweils geltenden Fassungen abgelehnt, da der Kläger erst mit Bestehen des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung im Jahr 2017 sein (Erst-)Studium abgeschlossen hat, ohne zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsbildung oder Studium) abgeschlossen zu haben.

45
1. Die für das Streitjahr 2013 im Zusammenhang mit dem Pharmaziestudium geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 2.960 € unterliegen dem Abzugsverbot nach § 9 Abs. 6 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592), im Folgenden: § 9 Abs. 6 EStG a.F., und wurden zutreffend als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG steuermindern berücksichtigt. Das Pharmaziestudium des Klägers stellt bis zum Bestehen des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung nach Auffassung des erkennenden Senats ein Erststudium dar, welches nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattgefunden hat. Bei den vorangegangenen oder übrigen Tätigkeiten des Klägers handelt es sich nicht um erstmalige Berufsausbildungen im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG a.F.

46
a) Nach ständiger Rechtsprechung des VI. Senats des Bundesfinanzhofs zählen Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium grundsätzlich zu den vorweggenommenen Werbungskosten, wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (vgl. BFH-Urteile vom 04.12.2002 VI R 120/01, BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403; vom 18.06.2009 VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799, und vom 28.07.2011 VI R 7/10, BFHE 234, 271, BStBl II 2012, 55). Sie sind jedoch gemäß § 9 Abs. 6 EStG a.F. der rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 (§ 52 Abs. 23d Satz 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG) und in dieser Fassung bis zum 31.12.2014 (Art. 16 Abs. 2 des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014, BGBl I 2014, 2417) anzuwenden ist, nicht als Werbungskosten abziehbar, wenn es sich um Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium handelt, welche nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.

47
b) Der Kläger hat nach Erlangung der allgemeinen Hochschulreife im Jahr 2012 am 15.10.2012 das Studium der Pharmazie an der Universität aufgenommen und den Ersten Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung mit Zeugnis vom 15.09.2014 am 22.08.2014 bestanden. Unstrittig hat der Kläger zuvor kein weiteres Studium absolviert, das zugleich eine Erstausbildung im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG a.F. vermittelt hat und im Streitjahr 2013 bereits abgeschlossen gewesen wäre. Vor dem Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung im Jahr 2014 liegt auch nach der zuletzt in der mündlichen Verhandlung vertretenen Auffassung des Klägers kein abgeschlossenes Erststudium der Pharmazie vor. Der Senat beurteilt dies nicht anders.

48

c) Bei den vorangegangenen oder übrigen Tätigkeiten des Klägers handelt es sich zur Überzeugung des Senats nicht um erstmalige Berufsausbildungen im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG a.F.

49
aa) Der Bundesfinanzhof hat den bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2014 im Gesetz nicht näher definierten Begriff der Berufsausbildung in ständiger Rechtsprechung dahingehend konkretisiert, dass hierunter die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 12.01.2023 VI R 41/20, BFH/PR 2023, 544). In Berufsausbildung befindet sich nach dieser Rechtsprechung, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Gegenbegriff zur Berufsausbildung ist die Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für die geplante Berufsausübung darstellt (vgl. BFH-Urteile vom 27.10.2011 VI R 52/10, BFHE 235, 44, BStBl II 2012, 825, und vom 28.02.2013 VI R 6/12, BFHE 240, 352, BStBl II 2015, 180).

50
Insbesondere setzt eine Berufsausbildung im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG a.F. weder voraus, dass sie in einem Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz stattfindet, noch, dass sie eine zeitliche Mindestausbildungsdauer aufweist (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.2011 VI R 52/10, BFHE 235, 44, BStBl II 2012, 825). Sie muss auch keine bestimmten qualitativen Anforderungen erfüllen oder mit einer Prüfung abschließen. An den Begriff der Berufsausbildung im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG a.F. sind überdies auch keine subjektiven Anforderungen in dem Sinne zu stellen, dass eine solche nur dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige sich auf einen Beruf vorbereitet, den er auch tatsächlich auszuüben beabsichtigt. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Ausbildung den Steuerpflichtigen befähigt, aus der (angestrebten) Tätigkeit Einkünfte zu erzielen.

51
bb) Unter Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall stellen weder die Tätigkeit bei der B GmbH als Honorarlehrkraft in freier Mitarbeit im Zeitraum 01.02.2013 bis 25.02.2013 noch die Tätigkeit als pharmazeutische Fachkraft in der E-Apotheke in F im Zeitraum 04.03.2013 bis zum 29.03.2013 noch die Tätigkeit für die Firma D GmbH im Zeitraum Mitte August 2013 bis Mitte September 2013 jeweils eine Berufsausbildung im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG a.F. dar. Für die Tätigkeit bei der B GmbH ergibt sich dies nach Ansicht des Senats daraus, dass der Kläger im Rahmen dieser Tätigkeit nicht selbst ausgebildet wurde, sondern anderen, vorliegend Schülern, Nachhilfe in den Fächern Mathematik, Physik und Chemie erteilt hat. Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung angegeben hat, er sei für seine Tätigkeit als Honorarlehrkraft im Umgang, insbesondere auch mit schwächeren Schülern, pädagogisch geschult worden und diese Schulung habe einen Umfang von 2 bis 5 Stunden gehabt, lässt sich hieraus keine Ausbildung zum Nachhilfelehrer ableiten. Vielmehr hat der Kläger die bereits zuvor im Rahmen der allgemeinen Schulausbildung gewonnenen und im Rahmen seines Studiums der Pharmazie vertieften Kenntnisse und Fähigkeiten in den Fächern Mathematik, Physik und Chemie eingesetzt, nicht jedoch solche dort selbst erstmalig erworben. Im Hinblick auf den geringen Umfang von 2 bis 5 Stunden pädagogischer Schulung kann nicht von einer pädagogischen Ausbildung ausgegangen werden, die im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG a.F. eine erstmalige Berufsausbildung darstellt. Zudem lassen sich weder den Akten noch dem Vortrag des Klägers in der mündlichen Verhandlung Anhaltspunkte entnehmen, dass er nach dem Erlangen der allgemeinen Hochschulreife den Beruf des „Nachhilfelehrers“ angestrebt hat. Vielmehr ging es dem Kläger darum, sich neben dem Studium etwas hinzuzuverdienen, wie auch der kurze Zeitraum der einmalig ausgeübten Tätigkeit von 25 Tagen zeigt. Aufgrund der kurzen Einweisungszeit von 2 bis 5 Stunden ist vielmehr von einer typischen betriebsinternen Maßnahme auszugehen, um den Kläger auf seine Tätigkeit als Nachhilfelehrer vorzubereiten und für die Tätigkeit einsetzen zu können.

52
Soweit der Kläger in der Tätigkeit als pharmazeutische Fachkraft in der E-Apotheke in F im Zeitraum 04.03.2013 bis 29.03.2013 eine Berufsausbildung, die zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sieht, vermag dem der Senat nicht folgen. Die Tätigkeit bei der E-Apotheke in F stellt keine vom Studium der Pharmazie unabhängige und eigenständige Berufsausbildung dar. Die Famulatur war verpflichtender Bestandteil des Pharmaziestudiums, vgl. § 1 Abs. Nr. 2 AAppO i.V.m. § 3 AAppO, was der Kläger in der mündlichen Verhandlung auch bestätigt hat. Durch die Famulatur nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 AAppO soll der Auszubildende mit den pharmazeutischen Tätigkeiten vertraut gemacht werden. Außerdem soll er Einblick in die

Organisation und Betriebsabläufe sowie in die Rechtsvorschriften für Apotheken und in die Fachsprache erhalten, vgl. § 3 Abs. 1 AAppO. Unbestritten hat die Tätigkeit dem Kläger berufsbezogene Kenntnisse sowie Einblicke in die Organisation und Betriebsabläufe der E-Apotheke vermittelt. Wie sich der Regelung in § 3 Abs. 2 Satz 1 AAppO entnehmen lässt, ist die Famulatur während der lehrveranstaltungsfreien Zeiten des Studiums vor der Meldung zum Ersten Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung unter Leitung eines Apothekers ganztägig abzuleisten, d.h. den Studenten der Pharmazie soll in Ergänzung zu den Lehrveranstaltungen (theoretische Ausbildung) bereits in den ersten Semestern des Studiums ein Einblick in die praktische Tätigkeit eines Apothekers und damit in den auszubildenden Beruf gewährt werden. Eine eigenständige Berufsausbildung ist darin nicht zu sehen. Soweit in der Bescheinigung der E-Apotheke ausführt wird, der Kläger habe „diese Tätigkeit aufgrund seiner Erstausbildung, welche er am 13.06.2012 abschloss, in Kombination mit seiner zusätzlichen Qualifikation ausführen“ können, ist diese Einschätzung für das Steuerrecht nicht bindend und bezieht sich zudem nach Auffassung des Senats klar auf den Abschluss des Abiturs und damit auf den Abschluss der allgemein bildenden Schule. Eine Erstausbildung (Berufsbildung oder Studium) im Sinne von § 9 Abs. 6 a.F. stellt der Abschluss der allgemein bildenden Schule gerade nicht dar.

53
In der Tätigkeit als Promoter für die Firma D GmbH (von Mitte August 2013 bis Mitte September 2013) ist ebenfalls keine eigenständige Berufsausbildung im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG a.F. zu sehen. Weder liegt dieser Tätigkeit eine abgeschlossene Berufsausbildung zu Grunde noch wurde durch diese Tätigkeit eine Berufsausbildung vermittelt, auch wenn im Rahmen der Promoter-Tätigkeit eine entsprechende Einweisung und Unterrichtung in die Tätigkeiten stattgefunden hat. Allein in einer – wenn auch mehrstündigen – Einweisung in die Ausübung der Tätigkeit ist keine Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. Zwar wurde der Kläger geschult, wie man mit Stresssituationen umgeht, wie man Leute anspricht und wie die Einhaltung ethischer Standards sichergestellt wird. Eine eigenständige Berufsausbildung zum Beruf des „Spendensammlers“ hat der Kläger hiermit jedoch nicht angestrebt. Ausweislich des Freien-Mitarbeiter-Vertrages zwischen dem Kläger und der Firma D (RB-Akte, Blatt 42 ff.) war für die Ausübung der Tätigkeit der erfolgreiche Abschluss der Hochschulreife (Abitur/Matura) erforderlich (§ 2 Nr. 2 des Vertrages). Diese hatte der Kläger bereits im Jahr 2012 erworben. Weitere, fach- oder tätigkeitsspezifische Anforderungen sind nach dem Vertrag nicht erforderlich. Eine Vermittlung solcher ist durch die Tätigkeit als freier Mitarbeiter auch nicht vertraglich vorgesehen. Der Kläger hat nicht nachgewiesen, dass die einzelnen innerbetrieblichen Schulungs- bzw. Einweisungs-/Einarbeitungsmaßnahmen zu einer abgeschlossenen Berufsausbildung geführt haben. Aufgrund der kurzen Einweisungszeit ist in der Schulung bzw. Einweisung vielmehr eine typische betriebsinterne Maßnahme zu sehen, um den Kläger auf seine Tätigkeit als Promotor vorzubereiten und für die Tätigkeit einsetzen zu können.

54
Aus der Teilnahme am Intensivseminar für Studenten und Studentinnen der Pharmazie im Hauptstudium vom xx.xx.2015 bis zum xx.xx.2015 (Veranstalter: Deutsche Gesellschaft für Onkologische Pharmazie) ergibt sich keine eigenständige abgeschlossene Berufsausbildung. Das Intensivseminar wurde im Rahmen des Pharmaziestudiums abgehalten und Teilnehmerkreis waren Studenten der Pharmazie. Dies gilt auch für die Teilnahme an der Life Science Summer School im Zeitraum vom xx.xx bis zum xx.xx.2015 an der Universität, die ebenfalls im Zusammenhang mit dem Studium zu sehen ist und nicht zu einem Berufsabschluss geführt hat.

55
Soweit der Kläger auf seine Tätigkeit als studentische Hilfskraft ab dem Jahr 2014 verweist, kann hierin jedenfalls schon unter zeitlichen Aspekten keine Berufsausbildung gesehen werden, die einen Abzug der Aufwendungen für das Pharmaziestudium bereits im Streitjahr 2013 rechtfertigt.

56
2. Der Werbungskostenabzug für die in Zusammenhang mit dem Pharmaziestudium geltend gemachten Aufwendung in Höhe von 8.335 € für 2015 und 9.910 € für 2016 war gemäß § 9 Abs. 6 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (BGBl I 2417), im Folgenden: § 9 Abs. 6 EStG n.F., ebenfalls zu versagen, da ein mit dem Studium der Pharmazie erworbener qualifizierender Berufsabschluss nach dem Hochschulrahmengesetzes in Verbindung mit der Approbationsordnung für Apotheker erst mit Bestehen des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung, wie mit Zeugnis vom 22.06.2017 bescheinigt, vom

Kläger erworben wurde und der Kläger mit den o.g. Tätigkeiten auch keine Erstausbildung zuvor abgeschlossen hat. Die Aufwendungen wurden zutreffend als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG im Höchstbetrag von 6.000 € pro Streitjahr berücksichtigt.

57
a) Ab 01.01.2015 wurden die Anforderungen an eine Berufsausbildung in § 9 Abs. 6 EStG n.F. gesetzlich definiert. Hiernach liegt eine Berufsausbildung dann vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. Eine geordnete Ausbildung liegt vor, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird. Ist eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen. Eine Berufsausbildung als Erstausbildung hat auch abgeschlossen, wer die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat, § 9 Abs. 6 Sätze 2 bis 5 EStG n.F.

58
b) Auch nach der ab 01.01.2015 geltenden Neuregelung des Begriffs der Berufsausbildung in § 9 Abs. 6 Sätze 2 bis 5 EStG n.F. stellen weder die Tätigkeit bei der B GmbH im Zeitraum 01.02.2013 bis 25.02.2013 noch die Tätigkeit in der E-Apotheke in F im Zeitraum 04.03.2013 bis 29.03.2013 noch die Tätigkeit für die Firma D GmbH im Zeitraum Mitte August 2013 bis Mitte September 2013 jeweils eine Berufsausbildung dar. Ziel des Gesetzgebers war gewesen, die erstmalige Berufsausbildung konkreter zu definieren und gewisse Mindestanforderungen festzulegen, um die gesetzliche Zielrichtung der bestehenden Regelung abzusichern. Diese Mindestanforderungen erfüllen die o.g. Tätigkeiten nicht, denn es wurde weder eine geordnete Ausbildung auf Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträger durchgeführt noch hat der Kläger diesbezüglich Abschlussprüfungen abgelegt. Vielmehr ist auch nach der gesetzlichen Neuregelung von typisch betriebsinternen Maßnahmen auszugehen, um den Kläger auf seine Tätigkeiten vorzubereiten und für die Tätigkeit einsetzen zu können.

59
c) Die Tätigkeit als studentische Hilfskraft vom 15.10.2014 bis 15.01.2015, vom 19.10.2015 bis 18.01.2016 und vom 01.10.2016 bis 31.12.2016 stellt weder nach der bis zum 31.12.2014 geltenden Rechtslage noch nach der ab 01.01.2015 geltenden Rechtslage eine eigenständige Berufsausbildung dar, da keine vom Studium losgelösten, eigenständige Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt wurden, die als Ausbildung zu einem künftigen Beruf – neben dem Pharmaziestudium – angesehen werden könnten. Der Kläger hat auf die Frage, was sein Berufsziel bei Aufnahme des Studiums gewesen sei, in der mündlichen Verhandlung geantwortet, dass er bereits bei Aufnahme seines Studiums Professor habe werden wollen. Zwar habe er auch die Möglichkeit gesehen, als Tutor tätig zu werden und habe mit einem damaligen Professor Kontakt aufgenommen, allerdings kann in dieser das Studium begleitenden Tätigkeit kein eigenständiges Berufsziel gesehen werden. Vielmehr hat der Senat in der mündlichen Verhandlung die Überzeugung gewonnen, dass diese Tätigkeit der Kontaktpflege zur Universität bzw. bestimmten Lehrstühlen gedient hat und der Kläger sich zudem etwas hinzuverdienen wollte. Dies Einschätzung wird durch die Angaben des Klägers in der mündlichen Verhandlung, er habe mit der Tutorentätigkeit bereits für seine künftige Professorentätigkeit üben wollen, da er Unterricht gehalten und Studenten auf Prüfungen vorbereitet habe, bestärkt. Auch wenn der Kläger bereits bei Beginn des Studiums eine Tutorentätigkeit ins Auge gefasst hat, ist hierin kein eigenes Berufsziel des Klägers zu sehen. Im Rahmen der Tutorentätigkeit hat der Kläger zudem weder eine geordnete Ausbildung auf Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträger durchgeführt noch diesbezüglich Abschlussprüfungen abgelegt, vgl. § 9 Abs. 6 Sätze 2 bis 5 EStG n.F.

60
Soweit der Kläger unter Punkt 2) seiner Klagebegründung darauf abstellt, dass erst durch das Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung die Aufnahme der Tätigkeit als Tutor/studentische Hilfskraft ermöglicht wurde, weshalb der Erste Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung eine Erstausbildung darstelle, da diese ihn zum Beruf des Tutors/studentische Hilfskraft qualifiziert habe, vermag dem der Senat nicht folgen. Der bestandene Erste Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung war nach der vorliegenden Stellenausschreibung der Universität unstreitig Bewerbungsvoraussetzung. Ein vorangegangener berufsqualifizierender Abschluss war jedoch zur Aufnahme der Tätigkeit nicht erforderlich. Der Senat folgt

der Argumentation des Finanzamtes, dass die Tätigkeit als Tutor bzw. als studentische Hilfskraft nicht nachhaltig und regelmäßig auch nicht als Vollerwerbstätigkeit ausgeübt werden kann, da die Tätigkeit eine Immatrikulation an einer Hochschule in einem Studiengang voraussetzt, der zu einem ersten oder weiteren berufsqualifizierenden Hochschulabschluss führt (vgl. § 75 Abs. 2 Sätze 1 und 2 Hochschulgesetz Hessen - HSchulG HE – 2010 i.d.F. vom 14.12.2009). Auch soll die Beschäftigung als studentische Hilfskraft in der Regel zwei Jahre und die Beschäftigung als wissenschaftliche Hilfskraft vier Jahre nicht überschreiten, § 75 Abs. 3 HSchulG HE. Die Tätigkeit als studentische Hilfskraft ist nach Art und Umfang als typische studienbegleitende (Neben-)Erwerbstätigkeit ausgestaltet. Vorliegend war die zu erbringende Tätigkeit laut Stellenausschreibung der Universität auf 30 Stunden im Monat begrenzt. Eine Vollerwerbstätigkeit als studentische Hilfskraft hat der Kläger nicht herbeiführen können. Auch nach Aufnahme der Tätigkeit als studentische Hilfskraft hat der Kläger weiterhin studiert und sein (endgültiges) Berufsziel noch nicht erreicht. Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang maßgeblich darauf abstellt, dass es nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nicht darauf ankommt, ob es sich bei dem Berufsziel „studentische Hilfskraft“ um ein glaubhaftes Berufsziel handelt, sondern nur darauf, dass die Ausbildung den Steuerpflichtigen befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen, lässt dies nach Auffassung des Senates nicht den Rückschluss zu, dass jede (finanzielle) Verwertungsmöglichkeit der während einer laufenden Ausbildung bereits gewonnenen Kenntnisse, wie vorliegend im Rahmen einer ausgeübten studentischen Hilfstätigkeit, zu einer abgeschlossenen Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) führt, da Einkünfte erzielt werden konnten. Dies gilt auch dann, wenn wie im vorliegenden Streitfall, für die Aufnahme der Tutorentätigkeit der bestandene Erste Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung Voraussetzung war, da diese Tätigkeit nach Art und Umfang als typische studienbegleitende (Neben-)Erwerbstätigkeit ausgestaltet war, deren Ausübung in Vollzeit weder beabsichtigt noch überhaupt möglich war.

61
Aus der zur Ausbildung zum Rettungshelfer als Berufsausbildung im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG a.F. ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH-Urteil vom 12.01.2023 VI R 41/20, BFH/PR 2023, 544) kann keine andere Rechtsauffassung für den vorliegenden Streitfall abgeleitet werden, da der Sachverhalt, über den der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.01.2023 entschieden hat, zur Frage, wann eine Berufsausbildung im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG a.F. vorliegt, ergangen ist und daher mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar ist, in dem der Kläger ein Studium absolviert hat. Auf den vom Kläger diesbezüglich aufgestellten Vergleich der absolvierten praktischen und theoretischen Stunden kommt es nach Auffassung des erkennenden Senates somit nicht an.

62
d) Der Kläger hat schließlich mit Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung zum 22.08.2014 (Zeugnis vom 15.09.2014) kein Erststudium im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG a.F. und § 9 Abs. 6 EStG n.F. mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 abgeschlossen.

63
aa) Unter Studium ist jedes Universitäts- oder Fachhochschulstudium auf einer staatlichen oder privaten Bildungseinrichtung zu verstehen. Ein Studium verlässt das Stadium des Erststudiums, wenn ein examiniertes und anerkanntes Ausbildungsbildungsstadium erreicht ist, das es erlaubt, unter Hinweis auf diese im Berufsleben anerkannte Qualifikation erwerbstätig zu werden. Jede weitere Höherqualifizierung ist kein Erststudium mehr (vgl. Krüger in: Schmidt, EStG-Kommentar, 42. Aufl. 2023, § 9, Rz. 343).

64
bb) Bei dem im Streitfall vom Kläger an der Universität ab 15.12.2012 begonnenen Studium der Pharmazie handelt es sich um ein (Erst-)Studium an einer Hochschule im Sinne von § 1 HRG, welches nicht unter den steuerrechtlichen Begriff „Berufsausbildung“ fällt. Da der Kläger zuvor kein anderes Studium absolviert hat, stellt es für den Kläger ein Erststudium dar.

65
cc) Das Studium wurde gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 HRG i.V.m. § 1 AAppO mit Bestehen des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung zum 21.06.2017 (Zeugnis vom 22.06.2017) beendet. Erst ab diesem Zeitpunkt ist von einer abgeschlossenen Erstausbildung im Sinne von § 9 Abs. 6 EStG alte und neue Fassung auszugehen. Dafür sprechen nach Ansicht des Senates Folgende Gründe:

66

(1) Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 HRG führen die Studiengänge in der Regel zu einem berufsqualifizierenden Abschluss. Absatz 2 dieser Vorschrift sieht vor, dass in den Prüfungsordnungen die Studienzeiten vorzusehen sind, in denen ein berufsqualifizierender Abschluss erworben werden kann (Regelstudienzeit). Für den Fall des Pharmaziestudiums sieht die Approbationsordnung für Apotheker vor, dass die Regelstudienzeit im Sinne des § 10 Abs. 2 HRG vier Jahre beträgt, vgl. § 1 Abs. 3 AAppO. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 AAppO umfasst die pharmazeutische Ausbildung ein Studium der Pharmazie von vier Jahren an einer Universität. Demnach sehen die Regelungen des Hochschulrahmengesetzes und der Approbationsordnung für Apotheker den Erwerb eines berufsqualifizierenden Abschlusses erst nach einer Studienzeit von vier Jahren, im Streitfall demnach erst im Jahr 2017 (Ende Wintersemester 2016/2017) und nicht bereits im Jahr 2014 nach bestandenem Ersten Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung, vor.

67

(2) Nach dem Wortlaut von § 1 Abs. 1 Nr. 4 AAppO umfasst die pharmazeutische Ausbildung „die Pharmazeutische Prüfung, die in drei Prüfungsabschnitten abzulegen ist“. Nach der Konzeption der Approbationsordnung für Apotheker ist nur von „einer“ Pharmazeutischen Prüfung auszugehen, die in Abschnitte (Prüfungsabschnitte) zeitlich untergliedert ist. § 1 Abs. 2 AAppO sieht vor, dass der Erst Abschnitt nach einem Studium der Pharmazie von mindestens zwei Jahren und der Zweite Abschnitt nach Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung und einem Studium der Pharmazie von mindestens vier Jahren und der Dritte Abschnitt erst nach Bestehen des Zweiten Abschnitts und nach Ableistung einer sich anschließenden praktischen Ausbildung abgelegt werden können. Demnach ist erst mit Bestehen des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung vom Abschluss der universitären Ausbildung auszugehen. Dies deckt sich mit der Regelstudienzeit von vier Jahren, in der ein berufsqualifizierender Abschluss erworben werden kann, § 10 Abs. 2 HRG i.V.m. § 1 Abs. 3 AAppO. Die einzelnen Prüfungsabschnitte der Pharmazeutischen Prüfung stellen nach der Approbationsordnung für Apotheker demnach keine selbständigen Prüfungen jeweils abgeschlossener selbständiger Ausbildungen dar, sondern einer (Pharmazeutischen) Ausbildung, deren Prüfung in mehrere Prüfungsabschnitte untergliedert ist.

68

(3) Die in prüfungsrechtlicher Hinsicht nach § 1 Abs. 2 AAppO vorgenommene „Verklammerung“ des Studiums der Pharmazie von vier Jahren an einer Universität zu „einer Pharmazeutischen Prüfung“ spiegelt sich nach Ansicht des Senates auch in einer inhaltlichen Verknüpfung der Stoffgebiete des Ersten und Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung gleichsam eines „Grund- und Hauptstudiums“ wieder. Während im Ersten Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung Grundlagenwissen abgefragt wird (vgl. „Allgemeine Chemie“, „Grundlagen der pharmazeutischen Biologie und der Humanbiologie“, „Grundlagen der Physik“ und „Grundlagen der pharmazeutischen Analytik“ – § 17 AAppO), liegt der Schwerpunkt der Zweiten Pharmazeutischen Prüfung auf pharmazeutischem Wissen („Pharmazeutische/Medizinische Chemie“, „Pharmazeutische Biologie“, „Pharmazeutische Technologie/Biopharmazie“, „Pharmakologie“ und „Klinische Pharmazie“ – § 18 AAppO). Beide Abschnitte bauen aufeinander auf und bilden zusammen den universitären Teil der Pharmazeutischen Ausbildung. Sie sind nach Auffassung des Senats als Einheit zu sehen und nicht als selbständige (abgeschlossene) Ausbildungen.

69

dd) Die genannten Punkte sprechen nach Ansicht des Senats gegen die Ansicht des Klägers, dass er bereits mit dem bestandenen Ersten Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung ein Ausbildungsstadium erreicht hat, das nach dem Hochschulrahmengesetz und der einschlägigen Approbationsordnung als selbständige Qualifikation anzusehen wäre, die auch im Berufsleben als solche anerkannt ist. Unter Vorlage des Zeugnisses über den bestandenen Ersten Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung hat der Kläger – außerhalb seiner Tutorentätigkeit an der Universität selbst – keine Erwerbstätigkeit aufgenommen, die auf eine Anerkennung des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung als selbständige Qualifikation im Berufsleben geschlossen werden könnte.

70

ee) Soweit der Kläger aus der vorgelegten Bescheinigung über die Teilnahme an der Veranstaltung „MedC-MPR 1-2, Medizinisch-Chemisches Forschungspraktikum als Pflichtfach im Rahmen des Master-Studienganges Chemie mit dem Schwerpunkt „Medizinische Chemie“ (RB-Akte Blatt 6) vom 15.12.2014 ableitet, dass es ihm nach dem Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung möglich gewesen sei, ein Masterstudium aufzunehmen, folgt der Senat dieser Schlussfolgerung nicht.

71
Werden zwei (oder ggf. mehrere) Studiengänge parallel studiert, die zu unterschiedlichen Zeiten abgeschlossen werden, stellt der nach dem berufsqualifizierenden Abschluss eines der Studiengänge weiter fortgesetzte andere Studiengang, vorliegend der vom Kläger absolvierte Chemie-Masterstudiengang, vom Zeitpunkt des Abschlusses des ersten Studiengangs an ein weiteres Studium dar, für das ein Abzug von Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 6 EStG n.F. nicht ausgeschlossen ist.

72
Ausweislich des vorliegenden Studienverlaufs war der Kläger erstmals im Sommersemester 2017 im Chemie-Masterstudium an der Universität G eingeschrieben. Allein aus der zeitlich früheren Teilnahme am Medizinisch-Chemischen Forschungspraktikum als Pflichtfach im Rahmen des Chemie-Masterstudiums, nämlich vor Einschreibung in den Masterstudiengang selbst im Jahr 2017, kann nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass der Erst Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung den Kläger zur Aufnahme dieses Masterstudiums berechtigt hätte. Zum einen war der Kläger ausweislich seines Studienverlaufs im Wintersemester 2014/2015 im Bachelorstudium Chemie ein Semester eingeschrieben, also in jenem Semester, in dem die Teilnahme am „Medizinisch-Chemischen Forschungspraktikum“ erfolgt ist und zum anderen kann aus der späteren Anrechnung einzelner Leistungen im Studiengang „Chemie mit dem Abschluss Master of Science“ nicht auf ein mit Bestehen des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung abgeschlossenes (Erst-)Studium geschlossen werden. Aus dem vom Kläger vorgelegten und öffentlich zugänglichen Artikel der Deutschen Apotheker Zeitung vom 16.07.2009 wird ausgeführt, dass es Studierenden der Pharmazie an der Universität G bereits nach dem ersten Prüfungsabschnitt der Pharmazeutischen Prüfung ermöglicht wurde, an Veranstaltungen des Masterstudiengangs Chemie teilzunehmen und sich diese später anrechnen zu lassen. Ziel war demnach gewesen, die Studienzeit für den Master zu verkürzen. Insoweit war die Teilnahme an dieser Veranstaltung jederzeit möglich gewesen, ohne dass der Kläger zu diesem Zeitpunkt die Zulassungsvoraussetzungen zum Masterstudiengang bereits erfüllt hat. Daraus lässt sich – anders als der Kläger meint – nicht ableiten, dass damit ein „Wegfall“ von Zulassungsvoraussetzungen für den Masterstudiengang Chemie verbunden gewesen wären.

73
ff) Entscheidend ist, ob der Abschluss des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung den Kläger zu einer Zulassung zu einem anschließenden Masterstudiengang befähigt hat. Dafür hat der Kläger keinen Nachweis erbracht.

74
Die Zulassung zum Masterstudiengang „Chemie“ setzt gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 der Prüfungsordnung der Universität G vom 15.02.2012, in der Fassung vom 13.02.2013, das Zweite Staatsexamen in Pharmazie voraus. Der erfolgreich absolvierte Erste Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung hat insoweit nicht zu einem abgeschlossenen Erststudium geführt, da zu diesem Zeitpunkt (noch) keine Befähigung zur Zulassung zu einem Masterstudiengang vorgelegen hat. Dies wird durch die Auskunft des Vorsitzenden des Prüfungsausschusses für den Fachbereich Chemie vom 23.05.2024 bestätigt, wonach die Prüfungsordnung für den Masterstudiengang Chemie an der Universität für alle Studenten des Masterstudiengangs gilt und Studenten der Pharmazie erst nach Bestehen des Zweiten Staatsexamens zugelassen werden können. Der Kläger war bis zum Wintersemester 2016/2017 für das Studium der Pharmazie eingeschrieben und ab dem Sommersemester 2017 für den Masterstudiengang Chemie. Den Zweiten Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung hat der Kläger am 21.07.2017 bestanden, weshalb dem Kläger insoweit zuzustimmen ist, dass er bei Einschreibung in den Chemie-Masterstudiengang zum Sommersemester 2017 noch nicht das Zweite Staatsexamen in Pharmazie vorlegen konnte, allerdings konnte er dieses bis zum Ende des Vorlesungszeitraums des ersten Fachsemesters vorlegen, weshalb jedenfalls bei Bachelorstudenten eine Zulassung zum Chemie-Masterstudium gemäß § 4 Abs. 1 Satz 4 der Prüfungsordnung der Universität vom 15.02.2012, in der Fassung vom 13.02.2013, unter Vorbehalt in Betracht gekommen wäre. Ob im Fall des Klägers von dieser Ausnahmeregelung Gebrauch gemacht worden ist, konnte nicht mehr aufgeklärt werden, da weder der Kläger noch die Universität hierüber noch über Unterlagen verfügen. Ausreichend Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger ohne Vorlage seines Zeugnisses über den bestandenen Zweiten Abschnitt der Pharmazeutischen Prüfung allein nur aufgrund des bestandenen Ersten Prüfungsabschnittes sein Masterstudium hätte absolvieren können und ihm auch bei erfolgreichem Abschluss der akademisch Grad „Master of Science“ verliehen worden wäre, sind nicht ersichtlich. Diese lassen sich weder der Prüfungsordnung für diesen Masterstudiengang, der Auskunft des Vorsitzenden des Prüfungsausschusses

für den Fachbereich Chemie an der Universität noch dem zeitlichen Verlauf der beiden Studiengänge im Fall des Klägers entnehmen. Insoweit wird auf die im Steuerrecht geltende Feststellungslast verwiesen.

75
Durch die Spezialisierungsmöglichkeit des Klägers im Fach „Medizinische Chemie“ MedC (vgl. hierzu Zeugnis der Universität G über das Bestehen der Masterprüfung im Studiengang Chemie, Schwerpunkt Medizinische Chemie, gemäß der Studienund Prüfungsordnung vom 15.02.2012, vom 30.08.2018) war es für den Kläger möglich, den Masterabschluss in einem kürzeren Zeitraum zu erwerben. Die Spezialisierung und die Anrechnung gehen aus Anlage 5 „Spezialisierungsoptionen“ der Prüfungsordnung der Universität vom 15.02.2012, in der Fassung vom 13.02.2013 hervor, wonach Studierende mit Spezialisierung „Medizinische Chemie“ 81 Leistungspunkte im Rahmen ihrer Spezialisierung erwerben und durch die Wahl anderer Module aus dem chemischen und nichtchemischen Wahlpflichtbereich nur noch 39 weitere Punkte erwerben müssen, wodurch sich eine kürzere Studiendauer ergeben kann.

76
e) Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Abschluss des Ersten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung mit Prüfungszeugnis vom 15.09.2014 zu keiner abgeschlossenen erstmaligen Berufsausbildung und zu keinem abgeschlossenen Erststudium i.S.d. § 9 Abs. 6 EStG n.F. mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 geführt hat. Ein Werbungskostenabzug der Aufwendungen für dieses Erststudium ist daher in den Streitjahren gemäß § 9 Abs. 6 EStG n.F. ausgeschlossen. Der Senat ist der Ansicht, dass der Kläger schließlich mit Abschluss des Zweiten Abschnitts der Pharmazeutischen Prüfung ein „Erststudium“ i.S.d. § 9 Abs. 6 EStG n.F. abgeschlossen hat.

II.

77
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, nach der der unterlegene Kläger die Kosten des Verfahrens zu tragen hat.