

# Urteil vom 28. Juli 2011, VI R 8/09

## Werbungskosten für Aufwendungen einer erstmaligen Berufsausbildung

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 10 Abs 1 Nr 7, EStG § 12 Nr 5, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 11, EStG § 9 Abs 5

vorgehend FG Düsseldorf, 02. Dezember 2008, Az: 2 K 3575/07 F

## Leitsätze

NV: Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung können als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen sein. Denn der Vorrang des Werbungskostenabzugs bzw. Betriebsausgabenabzugs bleibt durch § 12 Nr. 5 EStG ebenso wie durch § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG unberührt .

## Tatbestand

- 1** I. Der 1981 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) schloss am 12. August 2003 mit der A-GmbH einen Schulungsvertrag über die fliegerische Grundschulung des Klägers zum Verkehrsflugzeugführer nach den Standards der Lufthansa. Der Kläger trug von den Gesamtkosten der Schulung einen zwölf Monate nach Schulungsbeginn fälligen Eigenanteil in Höhe von 40.903 €. Der Schulungsvertrag sah vor, dass dem Kläger nach erfolgreicher Schulung entweder bei der A-AG oder einer unter den Konzerntarifvertrag für das Cockpitpersonal fallenden Gesellschaft ein "Cockpitarbeitsplatz" angeboten werde. Ebenfalls am 12. August 2003 schloss der Kläger einen Darlehensvertrag mit der A-AG über 40.903 €. Das Darlehen war für die Dauer der Schulung und bis zum Beginn einer Beschäftigung als Flugzeugführer im A-AG-Konzern zins- und tilgungsfrei und wurde Anfang August 2004 bei Fälligkeit des Eigenanteils direkt an die A-GmbH ausgezahlt.
- 2** Der Kläger machte mit seiner Einkommensteuererklärung 2004 Werbungskosten von 47.224 € bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend, nämlich insbesondere die Schulungskosten von 40.903 € sowie Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Aufwendungen nur als Sonderausgaben und stellte den verbleibenden Verlustvortrag auf den 31. Dezember 2004 unverändert, wie im bestandskräftigen Bescheid über den verbleibenden Verlustvortrag auf den 31. Dezember 2003, mit 10.203 € fest.
- 4** Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage auf Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags in Höhe von 55.090 € wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1201 veröffentlichten Gründen ab.
- 5** Mit der dagegen eingelegten Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Entgegen der Auffassung des FG liege ein Ausbildungsdienstverhältnis i.S. des § 12 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vor.
- 6** Der Kläger beantragt,  
  
das Urteil des FG Düsseldorf vom 3. Dezember 2008 aufzuheben und den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. August 2007 dahin abzuändern, dass der verbleibende Verlustvortrags um Werbungskosten in Höhe von 44.887 € erhöht wird.
- 7** Das FA beantragt,  
  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

- 8 Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schriftsatz vom 6. Mai 2011 den Beitritt zum Verfahren nach § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erklärt.

## Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision des Klägers ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat die Aufwendungen des Klägers für dessen Ausbildung als Berufspilot zu Unrecht vom Abzug als (vorweggenommene) Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgeschlossen. Die Sache ist allerdings nicht entscheidungsreif. Denn das FG hat zur Höhe der dem Kläger im einzelnen entstandenen Kosten keine Feststellungen getroffen.
- 10 1. Werbungskosten, nämlich Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG liegen vor, wenn sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Sie sind beruflich veranlasst, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Steuerpflichtige gegenwärtig noch keine Einnahmen erzielt. Dann sind die Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar, wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen. Diese Voraussetzungen können auch bei berufsbezogenen Bildungsmaßnahmen erfüllt sein. Denn § 9 EStG enthält keine Sonderregelung zu Berufsbildungskosten. Entscheidend bleibt, ob die Aufwendungen einen hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zur nachfolgenden auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Berufstätigkeit aufweisen.
- 11 Der Werbungskostenabzug ist gegenüber dem Abzug von Aufwendungen als Sonderausgaben vorrangig. Das ist ein allgemeiner, für alle Sonderausgaben durch den Einleitungssatz zu § 10 Abs. 1 EStG normierter Grundsatz. Deshalb steht auch § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG dem Abzug der Berufsbildungskosten als Werbungskosten nicht entgegen. Denn Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung sind nur dann Sonderausgaben, "wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind".
- 12 Dieser vorrangige Werbungskostenabzug gilt unverändert und insbesondere auch nach der Neuregelung des Abzugs der Berufsausbildungskosten und der Einführung des § 12 Nr. 5 EStG durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1753). Denn auch § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der durch dieses Änderungsgesetz insoweit unveränderten Fassung entfaltet keine Sperrwirkung gegenüber dem Werbungskostenabzug.
- 13 Entsprechendes gilt für § 12 Nr. 5 EStG. Denn danach sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium nur insoweit weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen, als "in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6, 7 und 9, § 10a, § 10b und §§ 33 bis 33c nichts anderes bestimmt ist". § 12 Nr. 5 EStG schließt damit anders als etwa § 4 Abs. 5 Satz 1 Nrn. 1 bis 11 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG den Betriebsausgaben und Werbungskostenabzug nicht kategorisch aus, sondern steht wie § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG unter dem Anwendungsvorbehalt seines Einleitungssatzes. Der ordnet indessen den vorrangigen Sonderausgabenabzug an. Der vorrangige Sonderausgabenabzug steht seinerseits unter dem Vorbehalt des vorrangigen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs. Deshalb sind Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abziehbar, sofern ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und der späteren auf Einkünfterzielung gerichteten Berufstätigkeit besteht. Zur weiteren Begründung verweist der Senat zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf sein Urteil vom 28. Juli 2011 in der Sache VI R 38/10, BFHE 234, 279, DStRE 2011, 1116.
- 14 2. Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze sind die vom Kläger getätigten Aufwendungen für seine Ausbildung zum Berufspiloten auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG dem Grunde nach vorweggenommene Werbungskosten. Denn es besteht ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen diesen Aufwendungen und der nachfolgenden Berufstätigkeit des Klägers als Pilot und den daraus erzielten Einkünften. Angesichts dessen konnte für den Streitfall hier dahinstehen, ob die Ausbildung des Klägers zum Berufspilot im Rahmen eines Dienstverhältnisses i.S. des § 12 Nr. 5 2. Halbsatz EStG stattgefunden hat.
- 15 3. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Denn das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- zu den einzelnen vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen noch keine Feststellungen getroffen. Das angefochtene Urteil war daher aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)