

Beschluss vom 07. Juli 2020, VI R 18/20 (VI R 59/14)

Aufwendungen für die Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer als Werbungskosten

ECLI:DE:BFH:2020:B.070720.VIR18.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 6, FGO § 126a, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend FG Köln, 30. Juli 2014, Az: 6 K 2104/12

Leitsätze

NV: Die Aufwendungen für die Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig, da die Ausbildung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses i.S. des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG stattfindet.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 31.07.2014 - 6 K 2104/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist als Verkehrsflugzeugführer im X Konzern nichtselbständig tätig. Er begann seine Ausbildung als Verkehrsflugzeugführer im Jahr 2007, wobei es sich hierbei für ihn um die erstmalige Berufsausbildung handelte. Hierzu schloss er am ... 2007 mit der X GmbH einen "Schulungsvertrag" über seine fliegerische Grundschulung zum Verkehrsflugzeugführer nach den Standards der X AG durch die X GmbH. Von den Gesamtkosten der Schulung hatte der Kläger einen Eigenanteil in Höhe von 40.903 € zu tragen, der zwölf Monate nach Schulungsbeginn fällig wurde. Die restlichen Kosten der Schulung sollten von der X AG getragen werden. Nach § 10 Abs. 2 des Schulungsvertrags war der Kläger verpflichtet, die entstandenen Schulungskosten je nach Schulungsstand bis zur Höhe des Eigenanteils zu tragen, falls das Schulungsverhältnis aus vom Kläger zu vertretenden Gründen vorzeitig endete. Die von der X GmbH zu erbringenden Schulungsleistungen waren in § 3 des Schulungsvertrags geregelt. In § 5 Abs. 3 des Schulungsvertrags verpflichtete sich der Kläger, an allen Schulungsveranstaltungen teilzunehmen, die Ausbildungsleitung bei Fernbleiben unter Angabe von Gründen unverzüglich zu benachrichtigen und bei Erkrankung gemäß der Anlage 1 zu verfahren. Danach war der Kläger bei Erkrankungen verpflichtet, spätestens am vierten Tag des Fernbleibens eine ärztliche Bescheinigung vorzulegen. Außerdem war der Kläger nach Abs. 4 berechtigt, die in Anlage 2 "Nebenleistungen" aufgeführten Leistungen im Rahmen der geltenden Bestimmungen in Anspruch zu nehmen. Nach dieser Anlage übernahm die X GmbH für den Ausbildungsabschnitt, der in Z (USA) stattfinden sollte, die Kosten für Hin- und Rückflug, Visum, Transfer zum Trainingszentrum und Unterkunft, außerdem bezuschusste sie die Kantinenverpflegung in Y und Z, übernahm die Prüfungs- und Lizenzgebühren, die Kosten für etwaige zusätzlich erforderliche Trainingsstunden sowie die Kosten für die medizinischen Tauglichkeitsuntersuchungen. Ferner bestimmte § 13 des Schulungsvertrags, dass dem Kläger nach dem Erwerb des Luftfahrerscheins für Berufspiloten mit Instrumentenflugberechtigung und erfolgreicher Schulung zum theoretischen ATPL von einer unter den "Konzernarvertrag" fallenden Gesellschaft im Hinblick auf ein Beschäftigungsverhältnis bei einer dieser Gesellschaften ein Vertrag für die praktische und theoretische Schulung zum Erwerb der Musterberechtigung für ein bei dieser Gesellschaft geflogenes Flugzeugmuster angeboten werde, sofern ein entsprechender Bedarf an Copiloten bei einer dieser Gesellschaften ausgewiesen werde.

- 2 Ebenfalls am ... 2007 schloss der Kläger mit der X AG einen "Darlehensvertrag zum Schulungsvertrag" über 40.903 € zum Zweck der Zahlung des vom Kläger gemäß § 10 Abs. 1 des Schulungsvertrags zu tragenden Eigenanteils. Die Auszahlung des Darlehens erfolgte entsprechend der Fälligkeit des Eigenanteils zwölf Monate nach Schulungsbeginn unmittelbar an die X GmbH. Nach § 3 des Darlehensvertrags wurde der Darlehensbetrag für die Dauer der Schulung und darüber hinaus bis zum Beginn eines Arbeitsverhältnisses als Flugzeugführer innerhalb oder außerhalb des X Konzerns zins- und tilgungsfrei gestellt.
- 3 Der Kläger machte im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre (2007 und 2008) die ihm für die Pilotenausbildung entstandenen Aufwendungen in Höhe von 5.969 € (2007) und 50.979 € (2008) als vorweggenommene Werbungskosten geltend. Die Feststellung eines vortragsfähigen Verlustes auf den 31.12.2007 lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ab. Für 2008 erließ er einen Einkommensteuerbescheid, in dem keine Werbungskosten berücksichtigt, sondern Berufsausbildungskosten in Höhe von 4.000 € als Sonderausgaben abgezogen wurden.
- 4 Die Einsprüche des Klägers blieben erfolglos.
- 5 Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 2129 veröffentlichten Gründen ab. Es war im Wesentlichen der Ansicht, das FA habe den Werbungskostenabzug zu Recht versagt, da der Kläger seine Berufsausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses absolviert habe.
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Er beantragt sinngemäß, das FG-Urteil sowie den Ablehnungsbescheid vom 24.02.2012 und die Einspruchsentscheidungen vom 12.06.2012 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die verbleibenden Verlustvorträge auf den 31.12.2007 und den 31.12.2008 unter Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten festzustellen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 10 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Aufwendungen des Klägers für seine Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer nicht als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen sind.
- 11 1. Nach § 9 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) vom 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592), der rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden ist, sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium nur dann Werbungskosten, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.
- 12 Eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium i.S. des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG, das eine Erstausbildung vermittelt, liegt vor, wenn diese Berufsausbildung abgeschlossen ist. Gehört zu dieser Berufsausbildung auch ein formaler Abschluss durch eine Prüfung, ist auch noch dieser Teil der Berufsausbildung und erst mit deren Bestehen die Berufsausbildung abgeschlossen.
- 13 2. Bei der Ausbildung des Klägers zum Verkehrsflugzeugführer handelte es sich nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat daher bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) um eine Erstausbildung i.S. des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG, da er zuvor keine Berufsausbildung oder kein Studium abgeschlossen hatte.

- 14** Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 19.11.2019 - 2 BvL 22-27/14 (BVerfGE 152, 274) entschieden, dass der Ausschluss des Werbungskostenabzugs von Berufsausbildungskosten für eine Erstausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses verfassungsgemäß ist.
- 15** 3. Entgegen der Ansicht des Klägers absolvierte er die Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer als seine erstmalige Berufsausbildung auch nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses i.S. des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmG. Zur Begründung verweist der Senat auf seinen Vorlagebeschluss vom 17.07.2014 - VI R 72/13 (Rz 19), dem ein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde lag.
- 16** 4. Die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Ausbildung des Klägers zum Verkehrsflugzeugführer als Sonderausgaben in Höhe von 4.000 € führt zu keiner Verlustfeststellung. Denn nur negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, führen nach § 10d Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 EStG zu einem verbleibenden Verlustvortrag. Im Gesamtbetrag der Einkünfte sind indessen keine Sonderausgaben enthalten (§ 2 Abs. 3, 4, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG).
- 17** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de