

Urteil vom 28. Februar 2013, VI R 6/12

Berufsausbildung i.S. der §§ 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG - Werbungskostenabzug bei Ausbildung einer Flugbegleiterin zur Verkehrsflugzeugführerin

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 6, EStG § 10 Abs 1 Nr 7, EStG § 12 Nr 5, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 52 Abs 23d S 5, EStG § 52 Abs 12 S 11, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2006

vorgehend FG Köln, 11. Dezember 2011, Az: 7 K 3147/08

Leitsätze

Weder die erstmalige Berufsausbildung i.S. des § 12 Nr. 5 EStG noch die i.S. des § 9 Abs. 6 EStG setzen ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz oder eine bestimmte Ausbildungsdauer voraus (Fortführung der Senatsrechtsprechung, Urteil vom 27. Oktober 2011 VI R 52/10, BFHE 235, 444, BStBl II 2012, 825).

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob Aufwendungen für die einer Flugbegleiterausbildung nachfolgende Flugzeugführerausbildung als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.
- 2** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden als Ehegatten im Streitjahr (2006) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Die 1970 geborene Klägerin war als Flugzeugführerin nichtselbständig tätig. Sie machte in ihrer Einkommensteuererklärung des Streitjahrs u.a. 18.874 € für ihre Ausbildung zur Verkehrsflugzeugführerin als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Die Klägerin hatte schon früher, von Mai bis September 1992, bei der A erfolgreich eine Ausbildung zur Flugbegleiterin absolviert.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) versagte den Abzug der Aufwendungen für die Ausbildung zur Verkehrsflugzeugführerin als Werbungskosten; er berücksichtigte stattdessen im streitigen Einkommensteuerbescheid Sonderausgaben in Höhe von 4.000 € gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 4** Mit der dagegen erhobenen Klage beehrten die Kläger weiterhin den Werbungskostenabzug für die Aufwendungen zur Ausbildung als Verkehrsflugzeugführerin. Sie machten insbesondere geltend, dass die Abzugsbeschränkung des § 12 Nr. 5 EStG nicht zur Anwendung komme, weil die Ausbildung der Klägerin zur Verkehrsflugzeugführerin angesichts ihrer zuvor schon absolvierten Ausbildung zur Flugbegleiterin keine erstmalige Berufsausbildung i.S. des § 12 Nr. 5 EStG sei.
- 5** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 506 veröffentlichten Gründen statt.
- 6** Die Aufwendungen der Klägerin für ihre Ausbildung zur Verkehrsflugzeugführerin seien Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. § 12 Nr. 5 EStG stehe dem nicht entgegen.
- 7** Denn die innerbetriebliche Ausbildung der Klägerin zur Flugbegleiterin sei ihre erstmalige Berufsausbildung i.S. des § 12 Nr. 5 EStG. Bei § 12 Nr. 5 EStG komme es für die Beurteilung des Begriffs der (erstmaligen) Berufsausbildung allein darauf an, ob die Ausbildung berufsbezogen sei und eine Voraussetzung für die geplante bzw. beabsichtigte Berufsausübung darstelle. Die im Gesetzgebungsverfahren bei der seinerzeitigen Einfügung des § 12 Nr. 5 EStG gegebene Begründung beziehe "Berufsausbildung" allein auf den Erwerb von Kenntnissen, die zur Aufnahme eines Berufs befähigten, ohne dass Anforderungen an den Ausbildungsgang bzw. den Ablauf oder Abschluss der Ausbildung gestellt würden. Es werde vielmehr ganz allgemein auf die erste berufliche Befähigung bzw. den Erwerb von Kenntnissen abgestellt, die zur Aufnahme eines (ersten) Berufs befähigten (BTD Drucks 15/3339, S. 10). Danach

sei Berufsausbildung "Erlernen der Grundlagen eines Berufs zum Erwerb einer selbständigen und gesicherten Position im Leben" (vgl. BTDrucks 15/3339, S. 10 rechte Spalte); angesichts dessen komme es alleine darauf an, dass eine Ausbildung berufsbezogen sei und sie eine (Grund)Voraussetzung für die geplante Berufsausübung darstelle.

- 8 Davon sei bei der Klägerin auszugehen. Sie habe im Rahmen einer sechsmonatigen Ausbildung diverse Schulungsmaßnahmen durchlaufen müssen; ihr seien dabei sowohl theoretische als auch praktische Inhalte zu ihrer Tätigkeit als Flugbegleiterin vermittelt worden. Dazu seien neben der psychologischen Schulung --gerade auch mit Blick auf das richtige Verhalten in Notfällen-- und dem Sicherheitstraining --etwa für die korrekte Durchführung der Evakuierung eines vollbesetzten Flugzeugs oder einer Notwasserung-- auch die Arbeit im Servicebereich sowie der allgemeine Umgang mit den Passagieren von grundlegender Bedeutung. Daneben sei die Klägerin im aktiven Flugdienst zunächst auf Kurz- und später auch auf Langstreckenflügen eingesetzt worden und habe dort unter fachlicher Aufsicht ein "training on the job" durchlaufen. Die in der Praxis und Theorie erworbenen Kenntnisse und Qualifikationen seien während der Ausbildung immer wieder überprüft worden. Die Klägerin habe ihre Ausbildung schließlich mit einer firmeninternen Prüfung erfolgreich abgeschlossen und später noch eine Zusatzqualifikation erworben. Unter Berücksichtigung dieser Umstände sei die Klägerin berufsbezogen --nämlich im Hinblick auf ihre Tätigkeit als Flugbegleiterin-- ausgebildet worden.
- 9 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Es beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 12. Dezember 2011 7 K 3147/08 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die streitigen Aufwendungen der Klägerin für ihre Ausbildung als Berufspilotin zum Werbungskostenabzug berechtigen.
- 13 1. Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie liegen vor, wenn sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Das ist der Fall, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Erzielt der Steuerpflichtige gegenwärtig noch keine Einnahmen, sind die Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar, wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen; das kann grundsätzlich auch bei berufsbezogenen Bildungsmaßnahmen der Fall sein.
- 14 a) § 9 EStG vor der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (--BeitrRLUmsG--) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) hatte keine Sonderregelung zu Berufsausbildungskosten enthalten. Deshalb blieb für den Abzug von Berufsausbildungskosten als Werbungskosten entscheidend, ob die Aufwendungen einen hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zur nachfolgenden auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Berufstätigkeit aufweisen (vgl. Senatsurteile vom 27. Oktober 2011 VI R 52/10, BFHE 235, 444, BStBl II 2012, 825; vom 28. Juli 2011 VI R 38/10, BFHE 234, 279, BStBl II 2012, 561; jeweils m.w.N.).
- 15 b) § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG bestimmt, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Entsprechendes regelt § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG für Betriebsausgaben. Nach § 52 Abs. 23d Satz 5 sowie § 52 Abs. 12 Satz 11 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG sind § 9 Abs. 6 sowie § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden.
- 16 c) Der Werbungskostenabzug ist gegenüber dem Abzug von Aufwendungen als Sonderausgaben vorrangig. Denn Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung sind nur dann Sonderausgaben, "wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind". Das ist ein allgemeiner, für alle Sonderausgaben durch den Einleitungssatz zu § 10 Abs. 1 EStG normierter Grundsatz (Senatsurteil in BFHE 234, 279, BStBl II 2012, 561). Dieser

Einleitungssatz blieb auch durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz unverändert. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG steht deshalb dem Abzug der Berufsbildungskosten als Werbungskosten nach wie vor nicht entgegen.

- 17** 2. Im Streitfall ist der Werbungskostenabzug weder durch § 9 Abs. 6 EStG noch durch § 12 Nr. 5 EStG, jeweils i.d.F. des BeitrRLUmsG, ausgeschlossen. Denn zutreffend hat das FG insoweit entschieden, dass die mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz eingeführten Abzugsbeschränkungen dem Abzug nicht entgegenstehen, weil es sich bei der Ausbildung der Klägerin zur Verkehrsflugzeugführerin nicht um eine erstmalige Berufsausbildung i.S. der §§ 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG handelt. Zutreffend hat das FG deshalb weiter entschieden, dass die in der Höhe nicht streitigen Werbungskosten zu berücksichtigen sind und der bisher vom FA berücksichtigte Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Höhe von 4.000 € ausscheidet.
- 18** a) Der erkennende Senat hatte mit Urteil in BFHE 235, 444, BStBl II 2012, 825, m.w.N. zu dem im Gesetz nicht näher beschriebenen steuerrechtlichen Begriff der Berufsausbildung entschieden. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest. Berufsausbildung ist danach die Ausbildung zu einem künftigen Beruf. In Berufsausbildung befindet sich, 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 eine geplante Berufsausübung darstellt. Deshalb liegt eine Berufsausbildung im Sinne des Steuerrechts nicht nur vor, wenn der Steuerpflichtige im dualen System oder innerbetrieblich Berufsbildungsmaßnahmen durchläuft. Es ist auch kein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz oder eine Ausbildungsdauer von mindestens zwei Jahren erforderlich. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Ausbildung den Steuerpflichtigen befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen.
- 19** b) Nach Maßgabe dieser vorgenannten Rechtsgrundsätze hat die Klägerin nach den Feststellungen des FG mit ihrer Ausbildung zur Flugbegleiterin eine Berufsausbildung i.S. der §§ 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG absolviert. Der Beruf des Flugbegleiters kann regelmäßig als Vollerwerbstätigkeit ausgeübt werden und befähigt zur Erzielung von Einkünften. Die Ausbildung der Klägerin war planmäßig ausgestaltet, an dem Ausbildungsziel des Flugbegleiters und der dazu erforderlichen Qualifikation ausgerichtet und schloss sogar mit einer firmeninternen Prüfung ab. Das FG hat dazu festgestellt, dass die Klägerin im Rahmen ihrer sechsmonatigen Ausbildung diverse Schulungsmaßnahmen zu durchlaufen hatte. Dabei wurden sowohl theoretische als auch praktische Inhalte in Bezug auf die Tätigkeit als Flugbegleiterin umfassend vermittelt. Die Schulung umfasste danach sowohl das Sicherheitstraining für Notfallsituationen als auch die typische Arbeit im Servicebereich; die so erworbenen Kenntnisse und Qualifikationen wurden während der Ausbildung immer wieder überprüft. Die vom FG auf Grundlage dieser Feststellungen getroffene Würdigung, dass die Klägerin berufsbezogen --nämlich im Hinblick auf ihre Tätigkeit als Flugbegleiterin-- ausgebildet wurde, ist deshalb revisionsrechtlich in keiner Weise zu beanstanden.
- 20** 3. Angesichts dessen kann für den Streitfall die Frage dahinstehen, ob die §§ 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG inhaltlich insbesondere mit Blick auf das objektive Nettoprinzip sowie hinsichtlich des für sie geltenden zeitlichen Anwendungsbereichs i.d.F. des BeitrRLUmsG, beschlossen durch Gesetz vom 7. Dezember 2011, aber anwendbar ab dem Veranlagungszeitraum 2004, verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de