
Datum: 04.04.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 4281/11 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:0404.14K4281.11F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung der negativen Feststellungsbescheide vom 27.09.2007 und vom 28.09.2007 sowie der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 04.11.2011 verpflichtet, den verbleibenden Verlustvortrag auf den 31.12.2005 auf 8.920,54 € und auf den 31.12.2006 auf 58.560,52 € festzustellen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte zu 87 v.H. und der Kläger zu 13 v.H.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zu entscheiden ist, ob ein verbleibender Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31.12.2005 und 31.12.2006 für den Kläger gesondert festzustellen ist, weil Aufwendungen des Klägers für eine Ausbildung zum Berufspiloten bei der M GmbH als vorweggenommene Werbungskosten zu qualifizieren sind.

2

Der am xx.xx.1984 geborene Kläger leistete nach dem Abitur in der Zeit vom 01.10.2003 bis 30.06.2004 als Wehrpflichtiger Wehrdienst bei der Bundeswehr. Dabei nahm er in der Zeit vom 01.10.2003 bis zum 31.12.2003 an der allgemeinen Grundausbildung teil. Anschließend wurde der Kläger im Rahmen seiner militärischen Ausbildung vom 08.03.2004 bis zum 12.03.2004 zum Kraftfahrer ausgebildet und ihm der Dienstführerschein Klasse B zuerkannt. Zu den dem Kläger während der Wehrdienstzeit zugewiesenen Tätigkeiten gehörte u.a. das Führen von Kraftfahrzeugen und deren Pflege und Wartung.

3

Aufgrund eines am 22.11.2004 geschlossenen Schulungsvertrags mit der M GmbH begann der Kläger am 17.01.2005 seine fliegerische Grundschulung zum Flugzeugführer nach den Standards der M AG, G. Während dieser Ausbildung bezog der Kläger weder von der M GmbH noch von der M AG lohnsteuerpflichtige Geldleistungen. Nach Maßgabe des § 10 des Schulungsvertrags vom 22.11.2004 verpflichtete sich vielmehr der Kläger einen Eigenanteil in Höhe 40.903 € von den Gesamtkosten der Ausbildung zu zahlen, der zwölf Monate nach dem Schulungsbeginn fällig wurde. Die restlichen Kosten der Schulung sollten von der M AG getragen werden; §10 Abs. 1 Satz 2 des Schulungsvertrags. Zur Finanzierung seines Eigenanteils an den Ausbildungskosten schloss der Kläger mit der M AG ebenfalls am 22.11.2004 einen Darlehensvertrag über 40.903 €, der nach Maßgabe des § 3 Abs. 1 dieses Vertrags für die Dauer der Schulung und darüber hinaus bis zum Beginn eines Arbeitsverhältnisses als Flugzeugführer im M-Konzern zins- und tilgungsfrei gestellt wurde. Wegen der weiteren Einzelheiten des zwischen dem Kläger und der M GmbH geschlossenen Schulungsvertrags und des zwischen dem Kläger und der M AG getroffenen Darlehensvertrags wird auf die zur Steuerakte des Beklagten gereichten Ablichtungen der Vertragsurkunden verwiesen.

4

Die Ausbildung des Klägers umfasste folgende Ausbildungsabschnitte:

5

Theorieausbildung in C	in der Zeit vom 17.01.2005 bis zum 15.06.2005,
Ausbildung in R , USA	in der Zeit vom 11.08.2005 bis zum 17.02.2006,
Theorieausbildung in C	in der Zeit vom 13.03.2006 bis zum 05.01.2007.

6

Mit seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2005 und 2006 machte der Kläger, der in diesen Jahren keine steuerpflichtigen Einnahmen erzielt hatte, Aufwendungen in Höhe von 11.848,54 € (2005) und in Höhe von 55.363,98 € (2006) als vorweggenommene Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend und beantragte, auf den 31.12.2005 einen verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer in Höhe von 11.849 € und auf den 31.12.2006 in Höhe von 67.213 € (55.364 € + 11.849 €) festzustellen.

7

Demgegenüber vertrat der Beklagte in seinen Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre vom 27.09.2007 (2005) und 28.09.2007 (2006) die Auffassung, die vom Kläger im Zusammenhang mit seiner Ausbildung zum Berufspiloten getragenen Aufwendungen seien nicht als vorweggenommene Werbungskosten, vielmehr als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) zu qualifizieren. Infolgedessen betrage der Gesamtbetrag der Einkünfte des Klägers sowohl im Veranlagungszeitraum 2005 als auch im Veranlagungszeitraum 2006 jeweils 0 €.

8

Mit weiteren Bescheiden – wiederum – vom 27.09.2007 und 28.09.2007 lehnte der Beklagte aufgrund seiner Rechtsauffassung jeweils auch die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den zum 31.12.2005 und 31.12.2006 ab.

9

Gegen Letztere richtet sich die von dem Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage, allerdings mit der Maßgabe, dass der Kläger sein ursprüngliches Begehren im Verlauf des Klageverfahrens dahingehend eingeschränkt hat, dass er nunmehr nur noch eine Berücksichtigung von Aufwendungen i.H.v. 8.920,54 € (2005) und i.H.v. 49.639,98 € (2006) als vorweggenommene Werbungskosten begehrt.

10

Der Kläger ist der Auffassung, diese Aufwendungen seien nach der Rechtsprechung des VI. Senats des BFH grundsätzlich als vorweggenommene Werbungskosten zu qualifizieren, deren steuerlicher Berücksichtigung die Vorschriften des §§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG und § 12 Nr. 5 EStG nicht entgegen stünden, da der Werbungskostenabzug gegenüber dem Abzug von Aufwendungen als Sonderausgaben vorrangig sei. 11

Der Werbungskostenabzug sei im Streitfall auch nicht nach Maßgabe des §§ 9 Abs. 6 EStG zu versagen. Zum einen sei diese Regelung im Streitfall bereits nicht anwendbar, da es sich insoweit, als § 52 Abs. 23d Satz 5 EStG die Anwendung des § 9 Abs. 6 EStG in der Fassung des Art. 2 des Gesetzes vom 07.12.2011 auch auf die hier in Rede stehenden Veranlagungszeiträume 2005 und 2006 anordne, um eine verfassungswidrige echte Rückwirkung handele. Zum anderen seien nach dieser Vorschrift Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittele, aber auch dann nicht als Werbungskosten zu qualifizieren, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinde. Da er – der Kläger – in dem Zeitraum vom 01.10.2003 bis 30.06.2004 seinen Grundwehrdienst bei der Bundeswehr absolviert habe, habe er bereits eine Erstausbildung erhalten, da er auch über den Grundwehrdienst hinaus als Soldat für seinen Lebensunterhalt hätte sorgen können. Das durch den Schulungsvertrag vom 22.11.2004 zwischen dem Kläger und der M GmbH begründete Vertragsverhältnis sei zudem als Dienstverhältnis im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG zu qualifizieren. 12

Im übrigen stelle die Neuregelung des §§ 9 Abs. 6 EStG einen Verstoß gegen das objektive Netto-Prinzip dar, das als Ausdruck des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatzes der steuerlichen Leistungsfähigkeit gebiete, Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit nicht dem Steuerzugriff zu unterwerfen. 13

Der Kläger beantragt sinngemäß, 14

unter Aufhebung der negativen Feststellungsbescheide vom 27.09.2007 und vom 28.09.2007 sowie der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 04.11.2011 den Beklagten zu verpflichten, den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31.12.2005 auf 8.920,54 € und auf den 31.12.2006 auf 58.560,52 € festzustellen. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen, 17

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 18

Er ist der Auffassung, die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für dessen Ausbildung zum Berufspiloten seien nicht als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen. Dem stünden die Vorschriften des §§ 9 Abs. 6 EStG, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG und § 12 Nr. 5 EStG entgegen. 19

Für den Fall, dass die Aufwendungen allerdings als vorweggenommene Werbungskosten zu qualifizieren sein sollten, seien diese in der von dem Kläger nunmehr begehrten Höhe berücksichtigungsfähig. 20

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze sowie auf die vorgelegte Steuerakten des Beklagten Bezug genommen. 21

Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen vom 06.03.2014 bzw. vom 11.03.2014 auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 22

Entscheidungsgründe 23

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung. 24

Die Klage ist begründet. 25

Die angefochtenen negativen Feststellungsbescheide vom 27.09.2007 und vom 28.09.2007 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger daher in seinen Rechten, § 101 Satz 1 FGO. Zu Unrecht hat der Beklagte den Anträgen des Klägers auf Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2005 und den 31.12.2006 nicht entsprochen. Denn der Kläger hat gemäß § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG einen Anspruch auf gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags sowohl auf den 31.12.2005 als auch auf den 31.12.2006, da dessen im Rahmen seiner Ausbildung zum Piloten in den Streitjahren angefallenen Aufwendungen in Höhe von 8.920,54 € (2005) und 49.639,98 € (2006) als vorweggenommene Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu qualifizieren sind und der Kläger folglich in den Streitjahren negative Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in entsprechender Höhe erzielt hat. 26

Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, d.h. Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen, 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 vorabentstandene Werbungskosten abziehbar, wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungs-zusammenhang 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 (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.2011 – VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038). 27

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen stehen in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem von ihm geschlossenen Schulungsvertrag vom 22.11.2004. Durch die Teilnahme an der von der M GmbH durchgeführten Schulungsmaßnahme ist der Kläger nach Maßgabe des § 13 i.V.m. § 1 des Schulungsvertrags vom 22.11.2004 in die Lage versetzt worden, bei einer Gesellschaft, die unter den Konzerntarifvertrag (der M) fällt, ein Beschäftigungsverhältnis einzugehen und damit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu erzielen. 28

Dem Abzug der hier in Rede stehenden Ausbildungskosten als vorweggenommene Werbungskosten stehen die Vorschriften der § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG, § 12 Nr. 5 EStG und § 9 Abs. 6 EStG nicht entgegen. 29

Für die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG und § 12 Nr. 5 EStG folgt dies nach dem Urteil des VI. Senats des Bundesfinanzhofs vom 28.07.2011 – VI R 8/09 (BFH/NV 2011, 2038) bereits aus dem Umstand, dass der Werbungskostenabzug gegenüber dem Abzug von Aufwendungen als Sonderausgaben vorrangig sei. 30

Der Berücksichtigung der vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen steht aber auch nicht das gesetzliche Abzugsverbot des § 9 Abs. 6 EStG entgegen. Danach sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. 31

Der Senat kann dahingestellt bleiben lassen, ob § 9 Abs. 6 EStG im Streitfall überhaupt anwendbar ist oder ob – im Falle seiner Anwendbarkeit – die Ausbildung zum Kraftfahrer im Rahmen des von dem Kläger geleisteten Grundwehrdienstes eine erstmalige Berufsausbildung im Sinne dieser Vorschrift darstellt, denn die Sperrwirkung des § 9 Abs. 6 EStG kommt im Streitfall schon deshalb nicht zum Tragen, weil mit dem Schulungsvertrag vom 22.11.2004 ein Dienstverhältnis im Sinne dieser Vorschrift begründet wurde mit der Folge, dass die Aufwendungen des Klägers für dessen Pilotenausbildung in den Jahren 2005 und 2006 als vorweggenommene Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu qualifizieren sind. 32

Ebenfalls dahingestellt bleiben kann, ob der Kläger vor dem Hintergrund, dass er nur einen Teil der Ausbildungskosten zu tragen hatte, eventuell – von dritter Seite – ein Entgelt in Form von Sachleistungen zugewandt bekommen hat. Denn gemäß § 1 Abs. 2 Lohnsteuereinführungsgesetz (LStDV) liegt ein Dienstverhältnis bereits vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber (öffentliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) seine Arbeitskraft schuldet (§ 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV). Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV). Hieraus folgt, dass eine Erstausbildung bzw. ein Erststudium dann im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, wenn die Teilnahme an der berufsbezogenen Ausbildung oder am berufsbezogenen Studium Gegenstand des Ausbildungsvertrages ist (so auch Bergkemper in HHR § 9 Rz. 716), und zwar unabhängig davon, ob ein Entgelt gezahlt wird. Zwar setzt die Legaldefinition eines Arbeitnehmers nach § 1 Abs. 1 LStDV die Vereinnahmung eines Arbeitsentgelts voraus. Demgegenüber ist für die Bejahung eines Dienstverhältnisses nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 LStDV die Zahlung bzw. die Vereinnahmung eines Arbeitsentgelts aber gerade nicht erforderlich (vgl. auch BFH-Urteil vom 24.09.1985 – IX R 96/82, BStBl II 1986, 184). Der Senat ist daher der Überzeugung, dass es für die Annahme eines Dienstverhältnisses ausreicht, wenn das Ausbildungsverhältnis für den Auszubildenden Pflichten enthält, die arbeitsrechtlichen Pflichten wie die Teilnahme an allen Ausbildungsmaßnahmen gleichkommen, dass die Ausbildung berufsbezogen ist und die Ausbildung die Voraussetzung für die geplante Berufsausübung darstellt (vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, 32. Auflage 2013, § 12 Rz.60). 33

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Grundsätze war im Streitfall ein Dienstverhältnis gegeben. 34

So hat sich der Kläger gegenüber der M GmbH verpflichtet, an allen Schulungsveranstaltungen (§ 5 Abs. 3 Spiegelstrich 1 des Schulungsvertrags vom 22.11.2004) und an allen amtlichen und internen Prüfungen zu den festgesetzten Terminen (§ 8 Abs. 1 des Schulungsvertrags vom 22.11.2004) teilzunehmen. Wie oben bereits dargestellt, sollte der Kläger nach Maßgabe des § 13 i.V.m. § 1 des Schulungsvertrags vom 22.11.2004 durch die Teilnahme an der von der M GmbH durchgeführten Schulungsmaßnahme gerade in die Lage versetzt werden, bei einer Gesellschaft, die unter 35

den Konzerntarifvertrag (der M) fällt, ein Beschäftigungsverhältnis als ausgebildeter Pilot einzugehen. Damit hat der Kläger in den Streitjahren 2005 und 2006 seine Ausbildung zum Berufspiloten im Rahmen eines Dienstverhältnisses im Sinne des §§ 9 Abs. 6 EStG absolviert, mit der Folge, dass die der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstreitigen Aufwendungen des Klägers für seine Pilotenausbildung in Höhe von 8.920,54 € (2005) und 49.639,98 € (2006) als vorweggenommene Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren sind.

Etwas anderes ergäbe sich im Übrigen auch dann nicht, wenn man davon ausginge, dass dem Kläger von dritter Seite ein Entgelt in Form von Sachleistungen zugeflossen ist. Denn diese Sachleistungen wären nicht als steuerpflichtige Einnahmen im Sinne des § 8 EStG zu qualifizieren, da die M AG diese Aufwendungen für die Ausbildung des Klägers im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse getätigt hat. So sollte dem Kläger gemäß § 13 Abs. 1 des Schulungsvertrags von einer dem Konzerntarifvertrag (der M) unterfallenden Gesellschaft beim Vorliegen der weiteren in § 13 Abs. 2 des Vertrages genannten Voraussetzungen, im Hinblick auf ein (zukünftiges) Dienstverhältnis ein Schulungsvertrag zum Erwerb der Musterberechtigung für ein Flugzeug, dass bei dieser Gesellschaft geflogen wird, angeboten werden. Der Umstand, dass die M AG den von ihr getragenen Finanzierungsanteil an der Ausbildung des Klägers mithin primär zur Akquisition von Berufspiloten für den eigenen Konzern getragen hat, schließt die Qualifizierung der von der M getragenen Schulungskosten als Arbeitslohn des Klägers aus. Vielmehr hat die M AG den auf sie entfallenden Teil der Schulungskosten im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erbracht und damit letztlich nicht das Ziel verfolgt, die private Konsumsphäre des Klägers bereichern zu wollen (vgl. auch Krüger/Schmidt, EStG, § 19, Rz. 55). 36

Der Senat kann dabei offen lassen, ob sich die Übernahme der Schulungskosten durch die M AG als Drittzuwendung im Rahmen des Dienstverhältnisses zwischen dem Kläger und der M GmbH darstellen könnte oder im Hinblick auf ein späteres Beschäftigungsverhältnis mit einer der anderen Gesellschaften des Konzerns als vermeintlicher Arbeitslohn i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 LStDV. 37

Nach alledem ist im Streitfall gemäß § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG mangels von dem Kläger in den Streitjahren erzielten weiteren Einkünften sowie mangels Vorliegen der Voraussetzungen für einen Verlustrücktrag ein verbleibender Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31.12.2005 i.H.v. 8.920,54 € und auf den 31.12.2006 auf 58.560,52 € festzustellen. 38

Die Kostenentscheidung folgt im Hinblick auf die im Klageverfahren erfolgte Beschränkung des Klägerbegehrens aus § 136 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 39

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO im Hinblick auf die abweichende Rechtsprechung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts, Urteil vom 04.09.2013 – 2 K 159/11 und das gegen dessen Urteil rechtshängige Revisionsverfahren VI R 72/13 zuzulassen. 40