

Steuerrecht: Die berufliche Erstausbildung ist keine Privatangelegenheit

Das seit 2004 geltende steuerliche Abzugsverbot für Kosten eines Erststudiums und einer Erstausbildung ist rechtswidrig, sofern diese Berufsausbildung unmittelbar im Anschluss an eine Schulausbildung aufgenommen wird. In einem Verfahren vor dem BFH ging es um einen Mann, der zum Berufspiloten ausgebildet wurde, und seinen hohen Aufwand dafür als „vorweggenommene Werbungskosten“ für seine künftige Tätigkeit als Pilot anerkannt haben wollte. Im anderen Streitfall klagte eine Medizinstudentin mit demselben Anliegen. In beiden Fällen erkannte der BFH an, dass „die Kosten der Ausbildung hinreichend konkret durch die spätere Berufstätigkeit veranlasst“ seien, sodass sie dann auch später, wenn steuerpflichtiger Arbeitsverdienst angefallen sei, als wirksame Werbungskosten berücksichtigt werden müssten.

Quelle: Wolfgang Büser

Vorrang des Werbungskostenabzugs bei Anwendung des § 12 Nr. 5 EStG; Vorab entstandene Werbungskosten als Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung i.S.d. § 12 Nr. 5 EStG

Gericht: BFH

Datum: 28.07.2011

Aktenzeichen: VI R 38/10

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2011, 21482

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Saarland - 04.05.2010 - AZ: 1 K 2357/05

Rechtsgrundlagen:

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG

§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG

§ 12 Nr. 5 EStG

§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

Fundstellen:

BFHE 234, 279 - 286

ArbRB 2011, 257

AuR 2011, 418

AuR 2012, 25

AUR 2011, 418

AUR 2012, 25

BB 2011, 2069 (Pressemitteilung)

BBK 2011, 798-799

BFH/NV 2011, 1782-1785
BFH/PR 2011, 377
BStBl II 2012, 561-564 (Volltext mit aml. LS)
DS 2011, 301 (Pressemitteilung)
DStRE 2011, 1116-1119
DStZ 2011, 663
EStB 2011, 315-316
FamRZ 2011, 1586
FR 2011, 859-862
GK 2012, 84-85
HFR 2011, 1105-1108
MBP 2011, 164
NJ 2011, 8
NJ 2012, 86
NJW 2011, 2909-2912
NWB 2011, 2840
NWB direkt 2011, 906
RdW 2011, 673-675
StB 2011, 298
StBW 2011, 827
StC 2011, 7
SteuerStud 2011, 677
SteuerStud 2011, 485
StuB 2011, 681
V&S 2011, 5
WISO-SteuerBrief 2011, 7-10
ZAP 2011, 1134-1135
ZAP EN-Nr. 729/2011
ZWD 2011, 3-6

BFH, 28.07.2011 - VI R 38/10

Amtlicher Leitsatz:

§ 12 Nr. 5 EStG lässt Vorrang des Werbungskostenabzugs unberührt

Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung können auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen sein. § 12 Nr. 5 EStG lässt ebenso wie § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG den Vorrang des Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzugs unberührt.

Gründe

- 1 I.

Streitig ist, ob Aufwendungen für eine Berufsausbildung als Verkehrsflugzeugführer zu vorweggenommenen Werbungskosten führen. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) absolvierte ab 5. Juli 2004 seine erstmalige Berufsausbildung, eine Ausbildung als Verkehrspilot, bei der C, einer Tochtergesellschaft der Y. Dem Kläger entstanden dafür nach seinen eigenen Angaben im Streitjahr (2004) Ausbildungskosten in Höhe von 27.879 €. Die Y stellte den Kläger im Anschluss an dessen Ausbildung ab März 2006 als Verkehrsflugzeugführer an, nachdem sie ihm bereits im Jahr 2005 eine dementsprechende Zusage erteilt hatte. Daneben war der Kläger vom 1. September 2004 bis zum 1. Oktober 2005 bei C im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung tätig.
- 2 Der Kläger beantragte mit seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr einen verbleibenden Verlustvortrag in Höhe von 27.879 € auf den 31. Dezember 2004 festzustellen. Er sah in den von ihm in dieser Höhe getragenen und darlehensfinanzierten Ausbildungskosten vorweggenommene Werbungskosten für seine künftige nichtselbständige Tätigkeit als Pilot.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte das mit Hinweis auf die Neuregelung in § 12 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ab. Der Einspruch dagegen blieb erfolglos.
- 4 Die dagegen erhobene und auf Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2004 in Höhe von 27.879 € gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1686 veröffentlichten Gründen ab.
- 5 Mit der dagegen eingelegten Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG des Saarlandes vom 4. Mai 2010 aufzuheben und den Ablehnungsbescheid vom 25. Juli 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Oktober 2005 über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2004 dahingehend abzuändern, dass der verbleibende Verlustvortrag um Werbungskosten in Höhe von 27.879 € erhöht wird.
- 7 Das FA beantragt,

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

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 sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Nach Angleichung des Begriffs der Werbungskosten an den der Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. März 1986 VIII R 188/84 , BFHE 146, 151, BStBl II 1986, 373) liegen Werbungskosten vor, wenn sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Nach dem einkommensteuerrechtlichen Nettoprinzip ist für die Abgrenzung beruflicher Aufwendungen das Veranlassungsprinzip maßgebend. Die Aufwendungen sind danach beruflich veranlasst, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs geleistet werden (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210; BFH-Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06 , BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Dabei ist ausreichend, wenn die Ausgaben den Beruf des Arbeitnehmers im weitesten Sinne fördern (Urteile des erkennenden Senats vom 4. Dezember 2002 VI R 120/01 , BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403; vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01 , BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407; jeweils m.w.N.).

11 a)

Dies gilt nach ständiger Rechtsprechung des BFH 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 (BFH-Urteile vom 18. April 1996 VI R 89/93 , BFHE 180, 353, BStBl II 1996, 449; vom 19. April 1996 VI R 24/95 , BFHE 180, 360, BStBl II 1996, 452).

12 b)

Nach der Rechtsprechung des Senats (Urteile in BFHE 201, 156 [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] , [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] BStBl II 2003, 403 [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] ; in BFHE 201, 211 [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] , [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] BStBl II 2003, 407 [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01]) kann der erforderliche Veranlassungszusammenhang auch bei berufsbezogenen Bildungsmaßnahmen erfüllt sein. Denn § 9 EStG enthält keine Sonderregelung zu Berufsbildungskosten. Entscheidend bleibt daher nach den vorgenannten Grundsätzen auch insoweit, ob die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zur nachfolgenden auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Berufstätigkeit stehen.

13 c)

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. Wie der Senat schon früher entschieden hatte (Urteile in BFHE 201, 156 [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] , [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] BStBl II 2003, 403 [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] ; in BFHE 201, 211 [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] , [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] BStBl II 2003, 407 [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01]), steht § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG dem Abzug der Berufsbildungskosten als Werbungskosten nicht entgegen. Denn nach dem Einleitungssatz zu § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung nur dann Sonderausgaben, "wenn sie weder Betriebsausgaben noch

Werbungskosten sind".

- 14** Dieser Vorrang für den 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 i.d.F. dieses Änderungsgesetzes (BGBl I 2004, 1753) sieht den Abzug der Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung nur dann als Sonderausgaben vor, "wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind". Danach entfaltet § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG unverändert keine Sperrwirkung gegenüber dem Werbungskostenabzug (vgl. zuletzt Senatsentscheidung vom 18. Juni 2009 VI R 14/07, BFHE 225, 393, BStBl II 2010, 816, m.w.N.). Der Abzug der Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen bleibt danach vielmehr gegenüber deren Abzug als Sonderausgaben vorrangig.
- 15** d)
- Auch § 12 Nr. 5 EStG lässt den Vorrang des Werbungskostenabzugs gegenüber dem als Sonderausgaben unberührt und steht daher dem Abzug der Berufsbildungskosten als Werbungskosten nicht entgegen. Dies gilt nicht nur für den vom Senat schon entschiedenen Fall, dass der Ausbildung oder dem sog. Erststudium eine abgeschlossene Berufsausbildung vorangegangen ist (dazu Urteil in BFHE 225, 393 [BFH 18.06.2009 - VI R 14/07], [BFH 18.06.2009 - VI R 14/07] BStBl II 2010, 816), sondern auch dann, wenn die Ausbildung eine Erstausbildung ist und die dafür getätigten Aufwendungen in einem hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang mit der späteren der Einkünfteerzielung dienenden Berufstätigkeit stehen.
- 16** aa)
- Nach § 12 Nr. 5 EStG 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 nicht per se und ausnahmslos den Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug aus, wie dies etwa § 4 Abs. 5 Satz 1 Nrn. 1 bis 11 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG als allgemeines einkommensteuerrechtliches Regelungsmodell zur Begrenzung des Abzugs normiert, wenn der Aufwand zugleich auch die private Lebenssphäre berührt (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, C.II.1.). § 12 Nr. 5 EStG steht vielmehr --wie auch § 12 Nrn. 1 bis 4 EStG und vergleichbar mit § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG -- unter dem Anwendungsvorbehalt seines Einleitungssatzes. Danach bestimmt der dort in Bezug genommene § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG insoweit etwas anderes, als die Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung als Sonderausgaben abgezogen werden können, wenn sie weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben sind. Wenn indessen § 12 Nr. 5 EStG den vorrangigen Sonderausgabenabzug anordnet, der vorrangige Sonderausgabenabzug aber seinerseits --wie dargelegt-- unter dem Vorbehalt steht, dass die Aufwendungen nicht als Erwerbsaufwendungen (Werbungskosten, Betriebsausgaben) zu beurteilen sind, bleibt im Ergebnis auch durch § 12 Nr. 5 EStG der vorrangige Werbungskostenabzug grundsätzlich unberührt. 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 Einkünfteerzielung gerichteten Berufstätigkeit besteht.
- 17** bb)
- Das (klarstellende) Abzugsverbot in § 12 Nr. 5 EStG ist damit allerdings nicht gegenstandslos. § 12 Nr. 5 EStG hat eine ähnliche Funktion wie der systematisch gleichrangige § 12 Nr. 1 EStG. § 12 Nr. 5 EStG begrenzt den Werbungskostenabzug in keinem größeren Umfang als etwa § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG, der zwar privat veranlasste Kosten im einkommensteuerrechtlich Unerheblichen belässt, aber deren beruflich veranlassten Teil nicht vom Werbungskostenabzug ausnimmt, so etwa die dem beruflichen Teil zuzuordnenden Reise-, PKW- oder Telefonkosten (BFH-Beschluss in BFHE

227, 1, BStBl II 2010, 672 [BFH 21.09.2009 - GrS 1/06]). Der Senat (Urteile in BFHE 201, 156 [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] , [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] BStBl II 2003, 403; in BFHE 201, 211 [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] , [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] BStBl II 2003, 407 [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01]) hatte bereits vor Ergänzung des § 12 EStG durch dessen Nr. 5 entschieden, dass § 12 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG einem Abzug der Aufwendungen für ein aus beruflichen Gründen aufgenommenes Erststudium als Werbungskosten nicht entgegensteht, weil solche Kosten nicht zugleich Aufwendungen für die private Lebensführung darstellten, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt. § 12 Nr. 1 EStG wolle insbesondere verhindern, dass ein Steuerpflichtiger die Aufwendungen für seine Lebensführung nur deshalb steuerlich geltend machen könne, weil er einen entsprechenden Beruf habe, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus versteuerten Einkommen decken müssten. Sind die Aufwendungen indessen aus beruflichen Gründen entstanden, liegen eben keine Aufwendungen der privaten Lebensführung vor, die i.S. des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt. Das die Aufwendungen auslösende, maßgebliche Moment entstammt dann der beruflichen und nicht der privaten Sphäre (so zuletzt Senatsurteil in BFHE 225, 393 [BFH 18.06.2009 - VI R 14/07] , [BFH 18.06.2009 - VI R 14/07] BStBl II 2010, 816, m.w.N.). Die Aufwendungen sind dann als Werbungskosten abziehbar; das gebietet nicht zuletzt auch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BFH-Beschluss in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 [BFH 21.09.2009 - GrS 1/06]).

- 18** In vergleichbarer Weise regelt § 12 Nr. 5 EStG den Bereich der Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung. Danach sind allgemeine Bildungsaufwendungen, die in keinem hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zu einer gegenwärtigen oder künftigen beruflichen Tätigkeit stehen, auf Grundlage des Anwendungsvorbehalts des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben abziehbar. Besteht indessen ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen diesen Aufwendungen und einer beruflichen Tätigkeit, schließt § 12 Nr. 5 EStG mit seinem ausdrücklichen Verweis auf § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG den dort normierten Anwendungsvorrang des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs nicht aus.
- 19** e)
- Das FA und das beigetretene BMF können sich zur Begründung ihrer entgegenstehenden Rechtsauffassung nicht auf den Willen des Gesetzgebers stützen. Denn die allein im Ausschussbericht (BTDrucks 15/3339, S. 10 f.) erkennbar gewordene Auffassung, nach der jedenfalls die Ausschussmehrheit die Aufwendungen für die erste Berufsausbildung den Kosten der Lebensführung zurechnen wollte, bildet sich nicht in einer Weise hinreichend konkret in dem an § 12 EStG angefügten Nr. 5 und dem im Übrigen unveränderten Normengefüge ab, dass darauf gestützt der Werbungskostenabzug für Aufwendungen der ersten Berufsausbildung auch dann ausgeschlossen ist, wenn die Aufwendungen einen hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zur späteren Berufstätigkeit und den damit erzielten Einkünften aufweisen. Im Zweifel ist mangels eindeutiger gesetzlicher Regelungen bei der Auslegung der Norm dem Wortlaut und dem systematischen Zusammenwirken der §§ 9 Abs. 1 , 10 Abs. 1 Nr. 7 , 12 EStG sowie dem für den Werbungskostenabzug tragenden Veranlassungsprinzip der Vorzug zu geben.
- 20** aa)
- Ausweislich der Einzelbegründung zu § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG und § 12 Nr. 5 EStG (BTDrucks 15/3339, S. 10 f.) sollte die jüngste Rechtsprechung des BFH zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Ausbildungskosten zum Anlass genommen werden, diese einkommensteuerrechtliche Behandlung neu zu ordnen, um die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für seine Ausbildung in erheblich größerem Umfang als bisher gesetzlich zu berücksichtigen. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH (Urteile in BFHE 201, 156 [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] , [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] BStBl II 2003, 403 [BFH 04.12.2002 - VI R 120/01] ; in BFHE 201, 211 [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] , [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] BStBl II 2003, 407; vom 27. Mai 2003 VI R 33/01 , BFHE 202, 314, BStBl II 2004, 884

[BFH 27.05.2003 - VI R 33/01]), welche die Aufwendungen für eine Umschulungsmaßnahme, die Aufwendungen für ein berufsbegleitendes erstmaliges Hochschulstudium sowie die Aufwendungen für eine --nach abgebrochenem Studium-- erstmalige Berufsausbildung als Pilot jeweils als Werbungskosten qualifizierte, sollte sich die Neuordnung der Berufsausbildungskosten weitgehend an diesem grundsätzlichen Ansatz des BFH orientieren. Andererseits gehöre --so die Begründung-- auch in einer modernen entwickelten Gesellschaft die erste Berufsausbildung typischerweise zu den Grundvoraussetzungen für eine Lebensführung. Das Erlernen der Grundlage eines Berufs diene dem Erwerb einer selbständigen und gesicherten Position, so dass die Aufwendungen für die erste Berufsausbildung und für ein Erststudium ebenso wie die für Erziehung und andere Grundbedürfnisse schwerpunktmäßig und untrennbar zu den Kosten der Lebensführung gehörten.

21 bb)

Der neu geschaffene § 12 Nr. 5 EStG setzt jedoch, wie dargelegt, nach Wortlaut und systematischem Zusammenhang das für den Werbungskostenabzug tragende Veranlassungsprinzip nicht außer Kraft. Aber auch unter Berücksichtigung der vorgefundenen Gesetzesmaterialien lässt sich kein grundlegender Systemwechsel erkennen, der das gesamte und insbesondere unverändert fortgeltende übrige Normengefüge des Werbungskosten- und Sonderausgabenabzugs (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nrn. 1 bis 11 , § 9 Abs. 1 , 5 , § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG) außer Kraft setzen sollte. Denn zum einen sollten danach die aus § 9 Abs. 1 , § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG hergeleiteten Grundsätze der Rechtsprechung des BFH zu dem für den Werbungskostenabzug erforderlichen und für die Zuordnungsentscheidung tragenden Veranlassungszusammenhang zwischen Berufsausbildungskosten und späteren Einkünften offenbar unverändert fortgelten. Zum anderen ordnet sogar der mit der Neuregelung geschaffene § 12 Nr. 5 2. Halbsatz EStG selbst die Aufwendungen für eine auch erste Berufsausbildung nicht vorrangig dem Sonderausgabenabzug zu. Die Neuregelung selbst geht damit offensichtlich davon aus, dass solche Aufwendungen jedenfalls dann Werbungskosten sein können, soweit sie im Rahmen eines Dienstverhältnisses entstehen, also offenkundig einen hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zur Berufstätigkeit aufweisen. Und dieses Wortlautverständnis wird gerade durch die Begründung zu § 12 Nr. 5 2. Halbsatz EStG bestätigt. Denn danach dienen diese Kosten unmittelbar dazu, Einnahmen in einem bestehenden Dienstverhältnis zu erzielen, und werden daher zu mit positiven Einkünften verrechenbaren Werbungskosten erklärt (BTDrucks 15/3339, S. 11).

22 cc)

Ein grundlegender Systemwechsel setzt die Schaffung eines wirklich neuen Regelwerks voraus. Davon kann insbesondere dann nicht ausgegangen werden, wenn trotz Bekundungen im Gesetzgebungsverfahren bei der Neuregelung im Übrigen unverändert an bisherigen Grundentscheidungen und Grundprinzipien festgehalten wird. Lässt sich aus der neu geschaffenen materiellen Rechtslage ein solcher grundlegender Systemwechsel nicht entnehmen, kann nach dem Urteil des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Pendlerpauschale (in BVerfGE 122, 210 zur Neuregelung des § 9 Abs. 2 Sätze 1, 2 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2007 --StändG 2007-- vom 19. Juli 2006, BGBl I 2006, 1652) die gesetzliche Neuregelung mangels verfassungsrechtlich erforderlicher Folgerichtigkeit verfassungswidrig sein. Vergleichbar damit bietet mangels eines festzustellenden grundlegenden Systemwechsels allein eine Äußerung im Gesetzgebungsverfahren auch noch keine tragfähige Grundlage für eine Auslegung, die aus den vorgenannten Gründen dem Wortlaut und einer im Übrigen erkennbar beibehaltenen Systematik zuwiderläuft.

23 dd)

Angesichts dessen kann hier dahinstehen, ob und inwieweit der Gesetzgeber von Verfassungs wegen berechtigt wäre, abweichend von der bisherigen einfachrechtlichen einkommensteuerrechtlichen Qualifikation der Berufsausbildungsaufwendungen als Werbungskosten diese als privat mitveranlasst anzusehen und insoweit den Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug auszuschließen. Denn auch bei einem auf multikausale und multifinale

Wirkungszusammenhänge gestützten weiten Typisierungsspielraum des Gesetzgebers (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, C.II.4.) wäre zu beachten, dass die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers steht. Nach der Rechtsprechung des BVerfG kommt es nicht auf die einfachrechtliche Differenzierung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungszusammenhang an, sondern auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem und pflichtbestimmtem Aufwand andererseits (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, C.I.3.c, m.w.N.).

24 Ebenso kann deshalb die Frage dahinstehen, ob die Neuregelung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt, weil sie --etwa vergleichbar mit § 9 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2007 --von dem nach dem einkommensteuerrechtlichen Nettoprinzip für die Abgrenzung beruflicher Aufwendungen maßgeblichen Veranlassungsprinzip singulär abweicht (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, C.II.1.). Entsprechendes gilt schließlich für die Frage, ob das aus Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes hergeleitete Prinzip des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes einer rückwirkenden Anwendung des § 12 Nr. 5 EStG entgegensteht.

25 f)

Auf Grundlage der vorgenannten Gründe hält der erkennende Senat nicht mehr an der in seinen Urteilen vom 18. Juni 2009 (in BFHE 225, 393 [BFH 18.06.2009 - VI R 14/07] , [BFH 18.06.2009 - VI R 14/07] BStBl II 2010, 816; VI [BFH 08.07.2009 - XI R 64/07] R 31/07, BFH/NV 2009, 1797 [BFH 18.06.2009 - VI R 31/07] ; u.a.) vertretenen, dort allerdings nicht entscheidungserheblichen Auffassung fest, wonach § 12 Nr. 5 EStG in typisierender Weise bestimme, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung --von dem in Halbsatz 2 der Vorschrift genannten Fall abgesehen-- noch nicht mit einer konkreten beruflichen Tätigkeit und hieraus fließenden Einnahmen im Zusammenhang stehen. Denn diese Auffassung könnte zwar der Sichtweise der Begründung des § 12 Nr. 5 EStG (BTDrucks 15/3339, S. 10) entsprechen, findet aber, wie dargelegt, keine hinreichende Grundlage im Wortlaut der Norm.

26 2.

Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze sind die vom Kläger geleisteten 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 zur Ausbildung als Pilot und der nachfolgenden Berufstätigkeit des Klägers als Pilot und den daraus erzielten Einkünften.

27 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.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.