



Stellungnahme

des Deutschen Anwaltvereins durch den Verfassungsrechtsausschuss

zu den Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen des Bundesfinanzhofs vom 17. Juli 2014

- VI R 61/11 – 2 BvL 22/14 –
- VI R 2/12 – 2 BvL 23/14 –
- VI R 8/12 – 2 BvL 24/14 –
- VI R 38/12 – 2 BvL 25/14 –
- VI R 2/13 – 2 BvL 26/14 –
- VI R 72/13 – 2 BvL 27/14 –

zu den Kosten der Erstausbildung oder des Erststudiums als Werbungskosten

Stellungnahme Nr.: 8/2018

Berlin, im März 2018

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

- Rechtsanwalt Prof. Dr. Thomas Mayen, Bonn (Vorsitzender)
- Rechtsanwältin und Notarin Mechtild Düsing, Münster (Berichterstatterin)
- Rechtsanwalt Dr. Rainard Menke, Stuttgart
- Rechtsanwalt Dr. Thomas Schröer, Frankfurt am Main
- Rechtsanwalt Dr. Sebastian Schmuck, Leipzig
- Rechtsanwältin Dr. Inga Schwertner, Köln
- Rechtsanwalt Stefan von Raumer, Berlin
- Rechtsanwalt Prof. Dr. Christian Winterhoff, Hamburg
- Rechtsanwältin Dr. Antje Wittmann, Münster

Zuständig in der DAV-Geschäftsführung

- Rechtsanwalt Dr. Nicolas Lührig, Berlin

Deutscher Anwaltverein
Littenstraße 11, 10179 Berlin
Tel.: +49 30 726152-0
Fax: +49 30 726152-190
E-Mail: dav@anwaltverein.de

Büro Brüssel
Rue Joseph II 40
1000 Brüssel, Belgien
Tel.: +32 2 28028-12
Fax: +32 2 28028-13
E-Mail: bruessel@eu.anwaltverein.de
Transparenz-Registernummer:
87980341522-66

Verteiler

- Bundesverfassungsgericht
- An die Mitglieder des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz
des Deutschen Bundestages
- Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
- An die Justizministerien und Justizverwaltungen der Bundesländer
der Bundesrepublik Deutschland
- Bundesrechtsanwaltskammer
- An die Mitglieder des Vorstandes des Deutschen Anwaltvereins
- An die Vorsitzenden der Landesverbände des Deutschen Anwaltvereins
- An die Vorsitzenden der Gesetzgebungsausschüsse des Deutschen Anwaltvereins
- Forum Junge Anwaltschaft
- Redaktion NJW

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 65.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Zusammenfassung

Der BFH hält es für verfassungswidrig, dass die Kosten für eine Erstausbildung oder ein Erststudium im Grundsatz nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Der DAV folgt dem BFH. Die Ausgliederung der Erstausbildungskosten verletzt das Gebot der Folgerichtigkeit und ist auch als Typisierung nicht mehr zu rechtfertigen. Zudem liegt eine unzulässige Ungleichbehandlung vor, weil bei anderen Steuerpflichtigen die existenznotwendigen Aufwendungen zu berücksichtigt werden.

Ergebnisse

Der Verfassungsrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins schließt sich – jedenfalls im Ergebnis – den Vorlagebeschlüssen des BFH nach Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG vom 17.07.2014 an. § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) vom 07.12.2011 (BGBl. I 2011 S. 2592) ist insoweit mit dem Grundgesetz unvereinbar, als danach Aufwendungen für eine 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 und auch keine weiteren einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern.

Insbesondere verstößt die durch § 9 Abs. 6 EStG bewirkte Ausgliederung von Aufwendungen für eine Erstausbildung aus dem Werbungskostenbegriff gegen das

durch Art. 3 Abs. 1 GG vorgegebene Gebot der Folgerichtigkeit mit Blick auf das objektive Nettoprinzip. Die in § 9 Abs. 6 EStG vorgesehenen Differenzierungen zwischen einer Erst- und Zweitausbildung sowie einer Ausbildung in und außerhalb eines Dienstverhältnisses stellen weiter eine Ungleichbehandlung dar, die sachlich nicht – auch nicht unter dem Aspekt der grundsätzlich zulässigen Typisierung – gerechtfertigt ist.

Zuletzt liegt auch eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG mit Blick auf das sogenannte subjektive Nettoprinzip vor. Die verfassungsrechtlich gebotene Berücksichtigung des zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwands einer Ausbildung muss im Hinblick auf Art. 12 Abs. 1 GG zu einer einkommensteuerrechtlichen Freistellung führen, wie dies etwa sub specie Art. 6 GG für den Kindesunterhalt anerkannt ist. Durch die Bereichsausnahme für Erstausbildungskosten nach § 9 Abs. 6 EStG erfolgt wiederum eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung gegenüber sämtlichen anderen Steuerpflichtigen, deren existenznotwendige Aufwendungen berücksichtigt werden.

A. Die im Wesentlichen gleich lautenden Vorlagebeschlüsse des BFH vom 17.07.2014 beziehen sich auf insgesamt sechs Revisionsverfahren (VI R 61/11, VI R 2/12, VI R 8/12, VI R 38/12, VI R 2/13, VI R 72/13). Der VI. Senat des BFH hat diese Verfahren ausgesetzt und dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG vom 07.12.2011 (BGBl. I 2011 S. 2592) insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als danach 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 und auch keine weiteren steuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mindern.

Den jeweiligen Verfahren vor dem BFH liegen folgende Sachverhalte als möglicherweise werbungskostenerzeugend zugrunde:

- VI R 61/11: Kosten für ein Management-Studium i.H.v. 12.575 Euro,
- VI R 2/12: Kosten für eine Ausbildung zum Flugzeugführer i.H.v. insgesamt 74.233 Euro (drei Veranlagungszeiträume),
- VI R 8/12: Kosten für ein Studium der Internationalen Betriebswirtschaftslehre (u.a. in Verbindung mit einem Auslandssemester in Australien) i.H.v. 19.528 Euro,
- VI R 38/12: Kosten für eine Ausbildung zum Berufspiloten i.H.v. 20.246 Euro,
- VI R 2/13: Kosten für eine Ausbildung zum Berufspiloten i.H.v. insgesamt 74.460 Euro (zwei Veranlagungszeiträume) und
- VI R 72/13: Kosten für eine Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer (bzw. Rückzahlung eines zu deren Finanzierung von der

Fluggesellschaft gewährten zinsfreien Darlehens zzgl. Fahrtkosten)
i.H.v. 41.023 Euro.

Trotz der im Einzelnen unterschiedlich gelagerten Sachverhalte wird in allen Fällen von den Klägern der Ausgangsverfahren die Entscheidung der jeweiligen Finanzämter angegriffen, im Zusammenhang mit einer erstmaligen Berufsausbildung oder einem Erststudium entstandene Kosten nicht als Werbungskosten zu behandeln, sondern sie lediglich als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Hintergrund ist ein jahrelanges Hin und Her in der Beurteilung der Berufsausbildungskosten durch BFH und Gesetzgeber (zusammenfassend Bergan/Martin, SteuK 2015, 67). Nachdem der BFH 2002 erstmals die grundsätzliche Berücksichtigungsfähigkeit von Berufsausbildungskosten als Werbungskosten anerkannt hatte, reagierte der Gesetzgeber 2004 mit dem AO-Änderungsgesetz, indem § 12 Nr. 5 EStG Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium für nicht abziehbar erklärte, wenn sie nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfanden. Nachdem der VI. Senat des BFH sodann 2011 entschieden hatte, dass solche Aufwendungen auch unter Geltung des neuen Gesetzes (vorab entstandene) Werbungskosten sein können und § 12 Nr. 5 sowie § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG den Vorrang des Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzugs unberührt ließen (BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10), änderte der Gesetzgeber mit dem BeitrRLUMsG erneut das Einkommensteuergesetz. In § 9 fügte er nunmehr einen Absatz 6, der folgenden Wortlaut hat:

„Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium sind 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.“

Diese Regelung, die rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 (§ 52 Abs. 12, 23d, 30 EStG) gilt, ist Gegenstand des vorliegenden Normenkontrollverfahrens nach Art. 100 Abs. 1 GG.

Der VI. Senat des BFH ist der Auffassung, dass § 9 Abs. 6 EStG gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und seine Ausprägungen in Form des objektiven und subjektiven Nettoprinzips verstoße. Mit der Norm werde das von § 9 Abs. 1 EStG vorgesehene Veranlassungsprinzip bei der Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen als Werbungskosten durchbrochen. Zwar könne der Gesetzgeber im Einkommensteuerrecht von einer getroffenen Grundentscheidung durch typisierende und pauschalierende Regelungen abweichen, diese dürften jedoch nicht einen atypischen Fall zugrunde legen, wie es im Falle der Herausnahme der erstmaligen Berufsausbildungskosten aus dem Anwendungsbereich des Werbungskostenabzugs und einer Zuordnung zu den Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG geschehen sei. Es werde insofern nicht die vorrangig berufliche Motivation, die zur Aufnahme eines Erststudiums oder einer Erstausbildung führe, berücksichtigt. Die Entscheidung sei daher nicht folgerichtig. Auch das Differenzierungskriterium bezüglich der Ausbildung in einem Dienstverhältnis sei nicht realitätsgerecht. Der Gesetzeszweck, Steuermindereinnahmen zu verhindern, rechtfertige eine solche Regelung allein nicht. Neben einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip liege auch ein Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip vor, das die Verschonung des Existenzminimums bei der Besteuerung gebiete. Nach Auffassung des BFH gehören in Anlehnung an die Rechtsprechung des BVerfG Berufsausbildungskosten zum zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand, der nicht zur beliebigen Disposition des Gesetzgebers steht. Die Einordnung dieser Aufwendungen als Sonderausgaben werde den verfassungsrechtlichen Anforderung an eine Besteuerung unter Beachtung der existenzsichernden Aufwendungen des Steuerpflichtigen in der Realität nicht gerecht, da die Berücksichtigung im Rahmen der Sonderausgaben bei Auszubildenden, die im Rahmen der Erstausbildung im Regelfall keine großen eigenen Einkünfte erzielten, nahezu keinen Effekt habe und regelmäßig ins Leere laufe. Dagegen will der VI. Senat wegen der unklaren und wechselnden Gesetzeslage keinen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot sehen, da sich kein schutzwürdiges Vertrauen in diese habe bilden können.

- B. I. § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG verstößt nach Auffassung des Verfassungsrechtsausschusses des Deutschen Anwaltvereins gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da die Aufwendungen für eine Erstausbildung in folgerichtiger- und damit gleichheitswidriger Weise aus dem Bereich beruflich veranlasster und sonst als Werbungskosten iSd. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG berücksichtigter Aufwendungen ausgenommen werden und weiter unter (schulisch, dual oder universitär, Erst- oder Zweit-) Auszubildenden im weitesten Sinne eine sich steuerlich auswirkende Ungleichbehandlung je nach Ausbildungsweg stattfindet (1.), die verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen ist (2.).
1. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfGE 112, 268 (279); stRspr). Vorliegend findet jedoch zumindest in zweierlei Hinsicht eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem statt.
 - a) Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (so die Definition in § 9 Abs. 1 S. 1 EStG).

Der Gesetzgeber realisiert im Sinne einer Grundsatzentscheidung u.a. durch die Eröffnung des Werbungskostenabzugs das sogenannte objektive Nettoprinzip, nach welchem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Maßstab der Besteuerung ist (sog. Leistungsfähigkeitsprinzip). Es werden also nur die tatsächlich zur Verfügung stehenden Netto- oder Reineinkünfte mit Einkommensteuer belastet (vgl. Blümich/Thürmer, EStG § 9 Rn. 10, 81, Stand: 139. EL, November 2017). Wer zum Zwecke der Einnahmeerzielung erst Aufwendungen tätigt, soll die bis zur Kompensation dieser Aufwendungen zufließenden Einnahmen, sofern sie hiermit in einem hinreichenden Zusammenhang stehen, nicht auch noch versteuern müssen, gleichviel ob dies im gleichen Veranlagungszeitraum oder später geschieht (sog. vorab entstandene oder vorweggenommene Werbungskosten, vgl. nur BFH, DStR 2013, 1224; stRspr, die im Wege des Verlustvortrags nach § 10d EStG auch in späteren Veranlagungszeiträumen geltend gemacht werden können). Der hinreichende Zusammenhang wird regelmäßig dann angenommen, wenn Aufwendungen mit einer (der Einnahmeerzielung dienenden) Tätigkeit, hier also dem Beruf, in

objektivem Zusammenhang stehen und vom Steuerpflichtigen subjektiv zu deren Förderung getätigt werden (vgl. z. B. BFH VI B 80/11 v. 10.1.12, BFH/NV 12, 782, Tz. 5, m. w. N.; stRSpr).

Unter dem Regime des § 9 Abs. 6 EStG jedoch können solche Aufwendungen für eine Erstausbildung oder ein eine solche darstellendes Erststudium nur als Sonderausgaben geltend gemacht werden, die erstens auf 6.000,- EUR pro Veranlagungszeitraum begrenzt und zweitens nicht vortragsfähig sind.

- b) Bezogen auf diesen Begriff und die Funktion von Werbungskosten werden die vom Abzugsverbot des § 9 Abs. 6 EStG betroffenen Personen, die sich in einer Erstausbildung iSd. Norm befinden, gegenüber allen übrigen Personen innerhalb der Gruppe der unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die nach § 9 Abs. 1 EStG werbungskostenabzugsberechtigt sind und Überschusseinkünfte erzielen, ungleich behandelt.

Beide Gruppen sind wesentlich gleich, denn hier wie da werden Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, d.h. Werbungskosten im Sinne der Definition des § 9 Abs. 1 S. 1 EStG getätigt. Auch bezogen auf das gesetzgeberische Ziel der Realisierung des objektiven Nettoprinzips, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, bestehen zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede, die eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten.

Zwar kommt dem Gesetzgeber im Steuerrecht ein weiter Entscheidungsspielraum zu (vgl. BVerfGE 93, 121 (136); 107, 27 (47)). Nach dem sog. Folgerichtigkeitsgebot muss allerdings eine einmal getroffene Grundsatzentscheidung durchgehalten werden (vgl. BVerfGE 99, 88 (95), 280 (290), stRSpr). Dieses Folgerichtigkeitsgebot muss insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist, berücksichtigt werden (vgl. BVerfGE 82, 60 (86)).

- c) Eine weitere Ungleichbehandlung liegt darin, dass Erst- und Zweitausbildung sowie Erstausbildung in und außerhalb eines Dienstverhältnisses unterschiedlich behandelt werden. Jegliche dieser Bildungstätigkeiten dient dem Erwerb von beruflich relevanten Kenntnissen und Fähigkeiten – es handelt sich um Ausbildungen und damit um im Wesentlichen gleichgelagerte Sachverhalte. Durch die Differenzierung des § 9 Abs. 6 EStG nach Zeitpunkt und Modus findet auch insoweit eine Ungleichbehandlung statt.
2. Die aufgezeigten Ungleichbehandlungen sind sachlich nicht gerechtfertigt. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfGE 110, 274 (291); stRspr).

Wenn der Gesetzgeber von einer einmal getroffenen Grundsatzentscheidung in einem Ordnungsbereich und insbesondere einem einzelnen Gesetz abweicht, gilt ein strenger Maßstab (vgl. BVerfGE 85, 238 (244); BVerfG, BStBL. II 2015, 50 (67); zum Ganzen auch Stern/Becker/Englisch, Grundrechte-Kommentar, 2. Aufl. 2016, Art. 3 GG Rn. 18, 23 f.).

Für einen intensiven Kontrollmaßstab streiten hier zudem der Berufswahlbezug (Art. 12 Abs. 1 GG) und die daran gemessene Unverfügbarkeit des eigenen Verhaltens insbesondere in Bezug auf staatlich regulierte Ausbildungswege (vgl. BVerfGE 88, 87 (96); 129, 49 (69)). Letzteres zeigt ein einfaches Beispiel: wer im Rahmen seiner Berufswahlfreiheit Rechtsanwalt werden möchte, muss ein nach geltender Gesetzeslage nicht abzugsfähiges (Vollzeit-)Studium der Rechtswissenschaften aufnehmen und kann gerade nicht etwa auf eine Ausbildung im Dienstverhältnis ausweichen, um den Werbungskostenabzug zu bewirken. Er/Sie kann dem Abzugsverbot also nicht durch Anpassung des eigenen Verhaltens entkommen.

Ob es sich bei dem objektiven Nettoprinzip um einen Grundsatz von Verfassungsrang handelt (offenlassend etwa BVerfGE 122, 210 (234)), kann offen bleiben, denn jedenfalls ist der Gesetzgeber unter dem Folgerichtigkeitsgebot bei Abweichungen von seiner in Bezug auf den Werbungskostenabzug zumindest einfachgesetzlichen Grundsatzentscheidung besonderen Rechtfertigungsanforderungen unterworfen, die das Vorliegen gewichtiger Gründe erfordern (BVerfGE 99, 88 (95); 99, 280 (290); 107, 27 (47); insbes. 122, 210 (234); stRSpr). Solche fehlen hier. Der Gesetzgeber setzt sich vielmehr in einen unauflösbaren Widerspruch, was die Ausnahme von Erstausbildungskosten von den Werbungskosten angeht. Eine Rechtfertigung scheidet nach all dem aus:

- a) Fiskalische Aspekte, wie sie in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommen (vgl. BT-Drs. 17/7524, S. 6), tragen jedenfalls nicht eine willkürliche Mehrbelastung des Einzelnen (BVerfGE 116, 164 (182); 122, 210 (233); 135, 126 (150 f.)).

- b) Auch grundsätzlich aner kennenswerte Typisierungsgesichtspunkte vermögen hier keine Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen zu bewirken. Zwar dürfen hiernach Steuergesetze als Regelungen wirtschaftlicher Massenvorgänge Besonderheiten des Einzelfalls oder gar ganzer Gruppen vernachlässigen, um praktikabel zu sein (vgl. BVerfG 110, 274 (292); 21, 12 (27)), allerdings müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung in angemessenem Verhältnis zu der durch sie bewirkten Ungleichbehandlung stehen (vgl. ebenda). Insbesondere muss eine Typisierung auch gerade den typischen Fall zu Grunde legen und darf sich nicht umgekehrt am atypischen Fall als Leitbild orientieren (vgl. BVerfGE 27, 142 (150); 112, 268 (280 f.)).

Indem der Gesetzgeber in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Werbungskosten als „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ definiert (oben 1.a), zugleich aber in § 9 Abs. 6 Satz 1 EStG Aufwendungen der

Berufsausbildung in den Fällen der Erstausbildung schon begrifflich nicht als Werbungskosten verstanden wissen will, unterstellt er, dass Aufwendungen der Berufsausbildung nicht der Erwerbung von Kenntnissen zur späteren Ausübung einer Erwerbstätigkeit dienen. Mit dieser Annahme aber legt der Gesetzgeber einen atypischen Fall zugrunde; jedenfalls schließt er eine im Vergleich zur bezweckten Verwaltungsvereinfachung unverhältnismäßig große Gruppe aus dem Begriff der Werbungskosten aus. Es ist heute der typische Fall, dass eine Erstausbildung durchlaufen wird, um den Einstieg in den Beruf zu ermöglichen. Dass – wie vom Gesetzgeber unterstellt – dies der Privatsphäre zuzuordnen sei und damit gleichsam aus privatem Vergnügen geschehe, dürfte vielmehr den absoluten Ausnahmefall bilden. Der begüterte Erbe, der um des Vergnügens willen ein Studium etwa der Kunstgeschichte aufnimmt, ist mit anderen Worten (noch) nicht der Normalfall.

Dem steht die apodiktische Behauptung entgegen, die Kosten einer Erstausbildung seien mangels konkreten Zusammenhangs mit einer späteren Berufstätigkeit nicht beruflich veranlasst und unterlägen somit schon nicht dem einfachgesetzlichen Werbungskostenbegriff, so dass die Unterscheidung sich bereits aus den Unterschieden rechtfertigte (so aber BT-Drucksachen 17/7524, S. 10 und 18/3017, S. 42; vgl. auch BFH, Urteil v. 05.11.2013 – VIII R 22/12 –, juris, Rn. 22).

Es gibt keinerlei empirischen Zusammenhang, der darauf hindeutet, dass die Erstausbildung weniger beruflich veranlasst ist als andere zum Werbungskostenabzug berechtigenden Tatbestände. Im Gegenteil deuten Erhebungen darauf hin, dass sehr wohl ein konkreter Zusammenhang selbst zwischen einem Studium, das unter den infrage kommenden Erstausbildungswegen wohl noch am berufsfernsten anmutet, und der späteren Berufstätigkeit besteht (die Tauglichkeit des Studiums als Berufsvorbereitung wird in der Bildungsforschung unter dem Stichwort der Adäquanz behandelt, vgl. hierzu die eindeutigen Daten etwa bei Briedis/Klüver/Trommer, Zwischen Etablierung, Stabilisierung und Aufstieg: Berufliche Entwicklung der Hochschulabsolvent(inn)en 2009, Forum Hochschule 4/2016, S. 37, online verfügbar unter: http://www.dzhw.eu/pdf/pub_fh/fh-201604.pdf).

- c) Noch eindeutiger kommt die sachlich nicht gerechtfertigte, ausschließlich fiskalisch motivierte Ungleichbehandlung in § 9 Abs. 6 EStG zum Ausdruck, wenn es zu der Unterscheidung zwischen Erst- und Zweitausbildung sowie Ausbildung in- und außerhalb eines Dienstverhältnisses kommt.

Wer zunächst ein Studium der Theologie aufnimmt, kann, wenn er sich hiernach entscheidet, erneut Betriebswirtschaft grundständisch zu studieren, die Kosten für das BWL-Studium als Werbungskosten abziehen bzw. vortragen, wenn er Investmentbanker statt Priester wird. Wer seinen Weg dorthin sofort nach dem Abitur zielstrebig geht, kann das nicht. Die bloße numerische Qualifikation eines Studiums, also ob es sich um ein Erst-, Zweit- oder Siebtstudium handelt, gibt mit anderen Worten keinerlei verlässlichen Aufschluss über die berufliche Veranlassung. Der Gesetzgeber unterstellt aber gerade, dass - um im obigen Beispiel zu bleiben - das Theologie- den Berufsbezug des BWL-Studiums erhöht.

Ebenso kann es nicht darauf ankommen, ob ein Dienstverhältnis besteht oder nicht. Wer sich an einer Flugschule als Pilot ausbilden lässt, kann, wenn er einen Ausbildungsplatz bei einer Fluggesellschaft hat, die Kosten als Werbungskosten absetzen, auch wenn er sie - wie wohl üblich - später an den vorschießenden Arbeitgeber zurückzahlen muss (vgl. hierzu und im Folgenden Neugebauer, FR 2015, 307 (311 ff.)). Wer dagegen auf eigene Faust eine Flugausbildung absolviert, um danach bei einer Fluggesellschaft zu arbeiten, kann die immensen Kosten nur im Rahmen des - regelmäßig ins Leere gehenden - Sonderausgabenabzugs geltend machen. Dies führt zu paradoxen Ergebnissen: Die Gemeinschaft wird über den Werbungskostenabzug daran beteiligt, dass die Fluggesellschaft die Kosten auf den Arbeitnehmer abwälzt, indem sie ihm nur ein Darlehen zur Verfügung stellt (so pointiert Trossen, FR 2015, 40 (43)), der Flugschüler jedoch, der sich seinen Berufswunsch mangels Ausbildungsplatz aus eigenen Mitteln „erkaufen“ muss, bleibt auf den Kosten in aller Regel sitzen.

Diese Beispiele sollen darüber Aufschluss geben, von welchen Zufälligkeiten die Abzugsfähigkeit in dem heute stärker denn je ausdifferenzierten Ausbildungssystem

abhängt und unterstreichen die fehlende Sachgerechtigkeit der gesetzgeberischen Differenzierungen.

Eine empirische Fundierung der von ihm getroffenen Typisierung bleibt der Gesetzgeber namentlich in allen Fällen schuldig. Der apodiktische Verweis auf den fehlenden konkreten Bezug zwischen Erstausbildung und Erwerbstätigkeit (vgl. BT-Drucksachen 18/3017, S. 42) genügt jedenfalls nicht. Zugespielt nimmt der Gesetzgeber, wenn er als typischen Fall ein Studieren „ins Blaue“ unterstellt, eine Typisierung „ins Blaue“ vor.

Die vom Gesetzgeber zitierte, in einem vor knapp 25 Jahren von einer Kammer des BVerfG in einem Beschluss vertretene Auffassung, (Erst-)Ausbildungskosten bildeten im Kontrast zu Fortbildungskosten den jenseitigen Grenzfall beruflich veranlasster Aufwendungen (BVerfG (K), NJW 1994, 847 f.), ist vor dem Hintergrund einer drastisch gewandelten Ausbildungslandschaft nicht mehr aufrechtzuerhalten. Neben dem verstärkten Auftreten neuer, insbesondere rein schulischer Ausbildungstypen sowie der generell gestiegenen Bedeutung formeller Qualifikation ist etwa darauf hinzuweisen, dass es im Zuge der Bologna-Reformen und der einhergehenden Umstellung auf das Bachelor-/Master-System zu dem fragwürdigen Ergebnis käme, dass im Gegensatz zum früher umfassenden Diplom- oder Magisterstudium plötzlich das Masterstudium als hinreichend berufsbezogen zu qualifizieren wäre, während es bei den nicht von der Reform betroffenen Studiengängen wie etwa den Rechtswissenschaften (Staatsexamen) bei der gänzlichen Nichtberücksichtigung bliebe.

Auch ein Verweis auf den durchaus zutreffenden Umstand, dass die Erstausbildungskosten in vielen Fällen von den (unterhaltsverpflichteten) Eltern getragen werden (vgl. etwa Trossen, FR 2015, 40 (42 f.)), vermag nicht zu überzeugen. Abgesehen davon, dass es sich um zwei verschiedene Steuersubjekte handelt, wie der BFH es im Vorlagebeschluss ausführt, sind die Freibeträge ihrerseits typisiert und pauschaliert. Der Gesetzgeber kann aber nicht an einer singulären und eigenen Rechtfertigungen unterliegenden Typisierung ohne weiteres das gesamte System ausrichten. Zudem ist es dann inkonsistent, die Ausbildung im Dienstverhältnis von dieser Rechnung auszunehmen, insbesondere, wenn – wie

etwa bei Piloten in der Ausbildung üblich – keine oder eine nur geringe Ausbildungsvergütung gezahlt wird. Insgesamt fehlt auch hier die empirische Fundierung einer entsprechend anknüpfenden Typisierung, insbesondere was den durchschnittlichen, also typischen Finanzierungsanteil der Eltern angeht. Der Gesetzgeber unterstellt ohne empirische Grundlage mehr oder weniger den Fall der Vollfinanzierung der Erstausbildung durch die Eltern. Dass es sich hierbei um keinen typischen Fall handelt, zeigen bereits empirische Daten mit Blick auf Studierende, wonach im Durchschnitt nur rund 50% der Mittel von den Eltern stammen (vgl. Middendorf et al., Die wirtschaftliche und soziale Lage der Studierenden in Deutschland 2016, S. 43, online verfügbar unter http://www.sozialerhebung.de/download/21/Soz21_hauptbericht.pdf).

- II. Weiterhin ist dem BFH in seiner Auffassung zu folgen, in dem Verbot des Abzugs der Bildungsausgaben für eine Erstausbildung liege zugleich ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG wegen nicht zu rechtfertigender Abweichung vom subjektiven Nettoprinzip.
 1. Das *objektive* Nettoprinzip gebietet, dass der Steuerpflichtige Aufwendungen, die er zur Erzielung von Einnahmen aufwendet, von den Einnahmen absetzen (= abziehen) darf. Demgegenüber bedeutet das *subjektive* Nettoprinzip, dass sich die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen nach seinem frei verfügbaren Einkommen bemisst; was der Steuerpflichtige aufwenden muss, um seine Existenz und die seiner Familie zu sichern, ist kein frei verfügbares Einkommen.

Dieses subjektive Nettoprinzip ist ein Verfassungsgebot, das sich unmittelbar aus dem – seinerseits verfassungsrechtlich vorgegebenen – Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ableitet (BVerfGE 82, 60; 87, 153; 107, 27, 48; 112, 268, 281). Demnach ist das Existenzminimum steuerlich freizustellen und alle zur Sicherung der Existenz des Steuerpflichtigen notwendigen anfallenden Aufwendungen reduzieren das disponible Einkommen, welches für die

Bemessungsgrundlage herangezogen wird (Kirchhof in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 16. Aufl. 2017, § 2 EStG Rn. 12).

Für die Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern es muss jedenfalls auch zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits unterschieden werden. Die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands steht nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind (BVerfGE 107, 27, 49; 112, 268, 280). Der Staat darf folglich auf die Mittel, die für den Unterhalt von Kindern unerlässlich sind, bei der Besteuerung nicht in gleicher Weise zugreifen wie auf Mittel, die der Bürger zur Befriedigung beliebiger anderer Bedürfnisse einsetzen kann (BVerfGE 112, 268, 280 unter Hinweis auf BVerfGE 82, 60, 86 f.; 89, 346, 353; 99, 216, 233; 107, 27, 49).

- a) Über die Frage, ob und inwieweit Kosten für die Berufsausbildung zum pflichtbestimmten existenzsichernden Aufwand zählen, hat das Bundesverfassungsgericht noch nicht entschieden. Mit guten Argumenten ist der BFH in seinen Vorlagebeschlüssen aber zu dem Ergebnis gekommen, dass solche Kosten existenzsichernd sind. Der Steuerpflichtige muss zur Erzielung künftiger Erwerbseinnahmen eine Berufsausbildung durchlaufen haben. Die Berücksichtigung bereits der ersten Ausbildung ist realitätsgerecht und bildet den geradezu typischen Fall. Viele Menschen durchlaufen in ihrem Leben überhaupt nur eine Ausbildung und arbeiten danach im Beruf. Den mithin notwendigen Kosten kann sich der Auszubildende nicht entziehen, denn für die Ausübung nahezu jeder beruflichen Tätigkeit in der modernen Welt ist eine vorherige Berufsausbildung die Grundvoraussetzung - ohne Ausbildung gibt es kein selbstbestimmtes Leben (so

deutlich Herrmann/Heuer/Raupach/Kreft, EStG/KStG, § 9 Rn. 9c, Stand: 265. EL, August 2014).

- b) Die abweichende Behandlung dieser zumindest mittelbar existenzsichernden Aufwendungen gegenüber den bisher vom BVerfG als existenzsichernd anerkannten Fallgruppen, wie z.B. dem Kinderunterhalt (BVerfGE 112, 268, 280, s.o.), die einer Rechtspflicht entstammen und daher zwangsläufig anfallen (neben den ähnlich gelagerten Fällen der Beiträge zur Pflege- und Krankenversicherung oder Kosten der Pflege oder Erhaltung der Gesundheit) stellt vor diesem Hintergrund eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem dar. Hinter der Berücksichtigung der Kosten für den Familienunterhalt steht die Wertung des Art. 6 Abs. 1 GG, der einen besonderen Schutzauftrag für Ehe und Familie enthält und daher bei der Verschonung des Existenzminimums steuerliche Berücksichtigung findet. Mit der Berufswahlfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG lässt sich aber ein ähnlicher Ansatz verfolgen: die Kosten sind insofern zwangsläufig, als der Steuerpflichtige später ohne sie keine Einnahmen erzielen kann, um seinen Lebensunterhalt zu bestreiten. Die Existenzsicherung aus eigener finanzieller Kraft in eigenständiger und selbstverantwortlicher Form hat auch Vorrang vor staatlicher Fürsorge, er kann infolgedessen nicht auf das sozialrechtlich gewährte Mindestmaß verwiesen werden. Parallel zum Unterhalt der sorgeberechtigten Kinder handelt es sich bei den Kosten zur erstmaligen Berufsausbildung daher nicht um solche, die zur Befriedigung beliebiger Bedürfnisse entstehen (Bergkemper, DB 2014, 2628, vgl. auch Meindl-Ringler, DStZ 2016, 315).
2. Mit der Möglichkeit der Geltendmachung der Berufsausbildungskosten als Sonderausgaben iHv bis zu 6000 EUR pro Jahr gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG wird dem von Verfassungen wegen zu berücksichtigenden Existenzminimum nicht genügend Rechnung getragen. Zwar hat der Gesetzgeber die Möglichkeit, aus Vereinfachungsgründen typisierende, pauschalierende Regelungen zur Besteuerung zu treffen. Dabei darf er aber – wie bereits im Rahmen des objektiven

Nettoprinzips diskutiert – nicht ohne tragende Rechtfertigung eine Bereichsausnahme schaffen oder einen atypischen Fall zugrunde legen.

Die Herausnahme des § 9 Abs. 6 EStG aus dem Bereich der Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 EStG wird dem vom Gesetzgeber gewählten und im Übrigen auch von der Verfassung vorgegebenen Gerechtigkeitsmaßstab des subjektiven Nettoprinzips nicht gerecht. In der Regelung liegt eine unzulässige Hinwegtypisierung, da die verfassungsrechtlich gebotene Verschonung des Existenzminimums in der Umqualifizierung von Berufsausbildungskosten in Sonderausgaben nicht ausreichend Berücksichtigung findet. Von einem Sonderabgabenabzug profitiert nahezu kein Student oder Auszubildender. Selbst Ausbildungsvergütung oder Nebeneinkünfte überschreiten in den seltensten Fällen den Grundfreibetrag, wie selbst der Gesetzgeber – freilich in anderer Stoßrichtung – konzidiert (vgl. BT-Drs. 18/3017, S. 44). Ein Verlustvortrag ist im Falle von Sonderausgaben auch gerade nicht möglich. Der Sonderausgabeneffekt bleibt daher regelmäßig wirkungslos und läuft ins Leere. Dass Studenten oder Auszubildende eigene Einnahmen in relevanter Höhe erzielen – etwa, weil ihnen von den Eltern ertragsstarke Vermögenswerte übertragen wurden –, dürfte die absolute Ausnahme sein. Die Regelung in ihrer jetzigen Gestalt führt somit zu einer unangemessenen Privilegierung von Begüterten.

3. Die Ausnahme von Ausbildungskosten aus dem Bereich des freizustellenden Existenzminimums ist auch nicht durch die staatliche Förderung der Auszubildenden/Studierenden sachlich zu rechtfertigen. Der Gesetzgeber verweist hier auf die Berücksichtigung der Ausbildungskosten auf Seiten der Eltern in Form des Familienleistungsausgleichs und der Gewährung von Ausbildungsfreibeträgen und Kindergeld sowie BAföG (vgl. BT-Drs. 17/7524, S. 10; 18/3017, S. 42).

Es gilt hier aber der steuerrechtliche Grundsatz der Individualbesteuerung – der Bedarf muss bei demjenigen berücksichtigt werden, bei dem er auch tatsächlich angefallen ist. Hier ist den Ausführungen des BFH voll beizupflichten.

Die Ausbildungsförderung in Form von BAföG nach den Unterhaltsansprüchen gegen die Eltern (§ 1610 Abs. 2 BGB) kann zudem nicht darüber hinweghelfen, dass keine bedarfsgerechte Besteuerung durch diese pauschalierenden und typisierenden Instrumente der staatlichen Berufsbildungsförderung erfolgt. Oftmals übersteigen die Ausbildungskosten nämlich die finanziellen Möglichkeiten der unterstützenden Eltern. BAföG wird zwar im Zusammenhang mit einer Ausbildung gewährt, soll aber auch allgemein der Bestreitung des Lebensunterhalts dienen und die Kosten des alltäglichen Bedarfs decken. Die Förderungsmöglichkeiten kommen, wie der BFH ausführt, auch nur einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen zugute (etwa im Mittel nur 12 % der Studierenden, vgl. Middendorf et al., a.a.O.), was nicht dazu führen kann, dass diese generell der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums angerechnet werden können (vgl. BVerfGE, 2 BvL 5/91, 8/91, 14/91, BVerfGE 87, 153, 176). Im Hinblick auf Art. 12 Abs. 1 GG kann der Steuerpflichtige auch nicht auf weniger kostenintensive Studiengänge verwiesen werden (vgl. Trossen, FR 2015, S. 43-44, siehe auch Meindl-Ringler, DStZ 2016, 317-318). Er hat die Wahl, eine staatliche oder auch eine private, kostenpflichtige Hochschule zu besuchen. Diese Tendenz ist in Teilen sogar staatlich veranlasst, betrachtet man etwa die mangelnden Kapazitäten in der Mediziner Ausbildung, weshalb viele Anwärter auf teure Privathochschulen im Ausland angewiesen sind.

Eventuelle Doppelberücksichtigungen wegen der o.g. Gewährung von Ausbildungs- und Kinderfreibeträgen könnten durch eine Verrechnung der Aufwendungen mit den zugeflossenen Mitteln aus den öffentlichen Kassen vermieden werden (vgl. Trossen, FR 2015, S. 44) – dies ist jedoch Sache des Gesetzgebers. Dabei könnte er sich Typisierungen und Pauschalierungen bedienen – diese müssten jedoch den existenzgerechten Bedarf und pflichtbestimmten Aufwand realitätsgerecht berücksichtigen.