

DStZ-Themen

Zur Verfassungskonformität des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs für Erstausbildungskosten

– Fotofinish zwischen „überwiegender beruflicher Veranlassung“ und „nicht unbedeutender privater Mitveranlassung“ –

Prof. Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Aachen^{*)}

Mit Datum vom 17.7.2014 hat der BFH dem BVerfG in sechs Verfahren jeweils die Frage vorgelegt, „ob § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG [...] insoweit mit dem GG 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 einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern“.¹⁾ Da diese sechs Verfahren „in den maßgeblichen Passagen inhaltsgleich“ (so das BVerfG) waren bzw. sind, hat das BVerfG diese Verfahren zur gemeinsamen Entscheidung verbunden und mit dem am 10.1.2020 veröffentlichten Beschluss vom 19.11.2019 (2 BvL 22/14, 2 BvL 27/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 23/14) entschieden, dass „§ 9 Absatz 6 des EStG in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) vom 7. Dezember 2011 (Bundesgesetzblatt I Seite 2592) [...] mit dem Grundgesetz vereinbar“ ist.

Der vorliegende Beitrag untersucht vor dem Hintergrund der wechselvollen Geschichte der einkommensteuerlichen Behandlung der „Erstausbildungskosten“ (Kosten des Erststudiums bzw. der erstmaligen Berufsausbildung) die aktuelle Rechtslage und erörtert insbesondere die die Beschlüsse von BVerfG und BFH tragenden Rechtsgrundsätze.

Inhalt	Seite
I. Rechtsvorschriften und Rechtsentwicklung	153
1. Maßgebliche Rechtsvorschriften	153
2. Rechtsentwicklung	153
II. Themeneingrenzung	154
1. Abweichende Begriffsauslegung für Zwecke des Kindergeldrechts	154
2. Sonderausgabenabzug (aktuell) nicht strittig	155
3. Steuerliche Behandlung der Ausbildungsdienstverhältnisse (aktuell) nicht strittig	155
4. Anordnung der rückwirkenden Geltung des § 9 Abs. 6 EStG nicht Gegenstand des Verfahrens	156
5. Unmöglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung des § 9 Abs. 6 EStG	156
III. Tragende Argumente der Vorlagebeschlüsse des BFH in der Wertung des BVerfG	156
1. Grundsätzliches	156
2. Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG – objektives Nettoprinzip	157
a) Inhalt des objektiven Nettoprinzips	157
b) Rechtfertigung einer Durchbrechung – Typisierung?	157
c) Rechtfertigung einer Durchbrechung – Steuermindereinnahmen?	158
3. Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG – subjektives Nettoprinzip	158
4. Verwaltungsvereinfachung als untaugliches Argument	158
IV. Zwischenergebnis	160
V. Gestaltungsüberlegungen	160

Literatur: Braun, Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines ersten Studiums, Stbg 2012, 65; Drenseck, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen – Anmerkungen zur Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 12 Nr. 5 EStG durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 9.7.2004, DStR 2004, 1766; Drenseck, Studium und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht, StuW 1999, 3; Fehr, Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Studium – Analyse der Rechtslage und Vorschlag einer systematischen Neuregelung, DStR 2007, 882; Förster, Lohnt sich Bildung für den Stpfl.?, DStR 2012, 486; Geserich, Das stete Ringen um den

Werbungskostenabzug von Aufwendungen für die berufliche (Erst-)Ausbildung, DStR 2018, 2084; Greil, Die Behandlung der Kosten des Erststudiums im Steuerrecht, DStZ 2011, 796; Hey, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht – Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum

*) Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere externes und internes Rechnungswesen, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, an der Hochschule der Sparkassen-Finanzgruppe in Bonn.

1) BFH v. 17.7.2014, VI R 61/11, VI R 2/12, VI R 8/12, VI R 38/12, VI R 2/13, VI R 27/14, www.stotax-first.de.

Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12.5.2009, DStR 2009, 2561; *Ismer*, Bildungsaufwand im Steuerrecht, Köln 2006; *Kanzler*, Ausbildungskosten für zweiten Beruf als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten, FR 2003, 721; *Klein*, Die steuerliche Berücksichtigung von Ausbildungsaufwendungen, DStR 2014, 776; *Köster*, Mehraktige Ausbildungen im Kindergeldrecht, DStZ 2019, 613; *Meindl-Ringler*, Die Frage der Verfassungskonformität des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs für erstmalige Berufsausbildungskosten, DStZ 2016, 308; *Neugebauer*, Sachgerechte Typisierung und Pauschalierung? Oder: Wer profitiert von der Abziehbarkeit von Aufwendungen für die erste Berufsausbildung oder das Erststudium?, FR 2015, 307; *Trossen*, Ausschluss des Werbungskostenabzugs für erstmalige Berufsausbildungs- oder Studienkosten, FR 2015, 40; *Trossen*, Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, FR 2012, 501; *Veser/Schulz*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten, DStZ 2018, 296.

I. Rechtsvorschriften und Rechtsentwicklung

1. Maßgebliche Rechtsvorschriften

Die maßgeblichen einkommensteuerrechtlichen Rechtsvorschriften finden sich in § 9 Abs. 6 EStG und § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (sowie bis zum VZ 2014 auch in § 12 Nr. 5 EStG).

- § 9 Abs. 6 EStG bestimmt, dass Aufwendungen des Stpfl. 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; sie sind damit weder unbeschränkt abzugsfähig noch können sie als negative Einkünfte in andere Veranlagungszeiträume zurück- oder vorgetragen werden. § 4 Abs. 9 EStG bestimmt i.Ü. Entsprechendes für die Zwecke der Gewinnermittlung; danach sind Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Betriebsausgaben.
- § 10 Abs. 1 EStG regelt, dass bestimmte Aufwendungen als Sonderausgaben berücksichtigt werden können, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden. Zu diesen als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Aufwendungen zählt § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bis zur Höhe von 6 000 € im Kalenderjahr (bis einschließlich VZ 2011: 4 000 € im Kalenderjahr).
- § 12 Nr. 5 EStG bestimmte in der bis zum VZ 2014 geltenden Fassung, dass, „soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6, 7 und 9, § 10a, § 10b und §§ 33 bis 33c nichts anderes bestimmt ist, [...] weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden [dürfen] Aufwendungen des Steuerpflichtigen. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, [wenn diese] nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses

stattfindet“. Mit Wirkung ab dem VZ 2015 hat der Gesetzgeber § 9 Abs. 6 EStG neu gefasst und zugleich § 12 Nr. 5 EStG aufgehoben.

2. Rechtsentwicklung

Der für Lohnsteuerfragen zuständige VI. Senat des BFH differenzierte bis zum Jahr 2002 bei Aufwendungen für die eigene Ausbildung zwischen Fort- bzw. Weiterbildungskosten einerseits und Berufsausbildungskosten andererseits. Aufwendungen für die berufliche Fort- und Weiterbildung wurden den Werbungskosten zugeordnet, da sie getätigt werden, um letztendlich in dem ausgeübten Beruf besser vorwärts zu kommen. Aufwendungen, die dem Ziel dienten, die Kenntnisse zu erwerben, die als Grundlage für einen künftigen Beruf notwendig sind, wurden hingegen nach ständiger Rechtsprechung des BFH hingegen den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zugeordnet und waren in der Folge nur als (beschränkt abzugsfähige) Sonderausgaben zu berücksichtigen. Entstanden Berufsausbildungskosten hingegen im Rahmen eines Auszubildendenverhältnisses, aus dem der Stpfl. lohnsteuerbare Einnahmen erzielte, waren (und sind) die Aufwendungen den Werbungskosten zuzurechnen. Diese Rechtsprechung wird zurückgeführt auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs,²⁾ der formuliert hatte, dass „die Erlangung der für den Lebenskampf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten grundsätzlich der privaten Lebensführung zugehört, die Aufwendungen hierfür daher nicht abzugsfähig sind.“³⁾

Diese Unterscheidung zwischen steuerlich relevanten Fort- und Weiterbildungskosten sowie allenfalls beschränkt abzugsfähigen Berufsausbildungskosten hat sich als in höchstem Maße streitanfällig herausgestellt und zu einer sehr differenzierten Rechtsprechung geführt,⁴⁾ die im Zeitablauf zunehmend kritisch gesehen wurde. Daher hat der BFH beginnend mit seiner Entscheidung vom 17.12.2002⁵⁾ die Differenzierung zwischen Aus- und Fortbildungskosten aufgegeben und nachfolgend auch Aufwendungen für eine Erstausbildung und für ein erstmaliges Hochschulstudium zum Werbungskostenabzug zugelassen. Für den Abzug entscheidend sollte nur noch sein, ob die Aufwendungen einen hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zur nachfolgenden auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Berufstätigkeit aufwiesen, insbesondere also auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet seien. Der notwendige Veranlassungszusammenhang wurde hingegen verneint, wenn „gleichsam ins Blaue hinein“ studiert wurde.⁶⁾

In der Folge dieser Rechtsprechungsänderung hat der Gesetzgeber – wegen befürchteter Steuermindereinnahmen i.H.v. rd. 1,5 Mio. € jährlich – die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Ausbildungskosten in 2004 (in einem ersten Schritt) neu geregelt. Nach dem 2004 eingeführten § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung der AO und weiterer Gesetze sollten Auf-

2) Geserich, Das stete Ringen um den Werbungskostenabzug von Aufwendungen für die berufliche (Erst-)Ausbildung, DStR 2018, 2084.

3) RFH v. 24.6.1937, IV A 20/36, RStBl 1937, 1089, 1090.

4) Vgl. mit vielen Bsp. Geserich, DStR 2018, 2085.

5) BFH v. 17.12.2002, VI R 137/01, HFR 2003, 237.

6) BFH v. 19.4.1996, VI R 24/95, BStBl II 1995, 452.

wendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium nur als Sonderausgaben berücksichtigungsfähig sein (es sei denn, diese Aufwendungen fielen im Rahmen eines Dienstverhältnisses an).

In Auslegung u.a. dieser Vorschrift kam der BFH allerdings in seinen Urteilen ab 2009 zu dem Ergebnis, dass Ausgaben für eine erstmalige Berufsausbildung (Erstausbildung und Erststudium nach Schulabschluss) auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen seien, da § 12 Nr. 5 EStG den Vorrang den Werbungskostenabzugs bzw. Betriebsausgabenabzugs unberührt lasse. Der BFH urteilte, dass auch unter der Geltung des neu geschaffenen § 12 Nr. 5 EStG das Veranlassungsprinzip grundsätzlich unverändert fortgelte, dass Aufwendungen für ein erstmaliges Hochschulstudium demgemäß Werbungskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sein könnten und dem § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. ebenso wenig wie das Abzugsverbot in § 12 Nr. 5 EStG entgegenstünden. Denn nach wie vor seien nach dem Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG Aufwendungen des Stpfl. für seine eigene Berufsausbildung nur dann Sonderausgaben, „wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind“, so dass der Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug weiter Vorrang vor dem Abzug von Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung als Sonderausgaben habe; § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG könne daher keine Sperrwirkung für erwerbsbedingte Aufwendungen entfalten. § 12 Nr. 1 EStG stehe einem Abzug von Bildungsaufwendungen im Allgemeinen und Kosten für ein Studium im Besonderen nicht entgegen, wenn das die Aufwendungen auslösende, maßgebliche Moment der Beruflichen und nicht der privaten Sphäre entstamme. § 12 Nr. 5 EStG hindere die Abziehbarkeit von beruflich veranlassten Kosten für ein sog. Erststudium zumindest dann nicht, wenn eine abgeschlossene Berufsausbildung vorausgegangen sei. In weiteren Urteilen entschied der BFH noch weitergehend, dass selbst Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG vorab entstandene Werbungskosten sein könnten und diese Vorschrift ebenso wie § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG den Vorrang des Werbungskostenabzugs und Betriebsausgabenabzugs unberührt ließen.⁷⁾ Demnach könnten Aufwendungen für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Medizinstudium auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG in gleicher Weise zu vorab entstandenen Werbungskosten führen,⁸⁾ wie etwa Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung an einer Fachhochschule im Fach Betriebswirtschaft,⁹⁾ Medizinstudium¹⁰⁾ sowie Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung zum Verkehrsflugzeugführer.¹¹⁾ Dabei setzt ein Werbungskostenabzug nicht voraus, dass der Stpfl. gegenwärtig bereits Einnahmen erzielt. Erforderlich ist lediglich, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen.

Der Gesetzgeber hat als Reaktion auf diese Urteile die Regelungen zur einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung durch die §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 und 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG¹²⁾ geändert.

Diese Gesetzesfassung lag den Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen des BFH vom 17.7.2014 zu Grunde, über die das BVerfG zu entscheiden hatte.

Nachfolgend hat der Gesetzgeber die Gesetzeslage – erneut gegen die Rechtsprechung des VI. Senats des BFH und dessen für die Stpfl. günstige Auslegung des Begriffs „erstmalige Ausbildung“ – noch weiter verschärft, und zwar durch das „Gesetz zur Anpassung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (ZollkodexAnpG) vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417, BStBl I 2015, 58). Die in § 9 Abs. 6 EStG¹³⁾ statuierten Anforderungen an eine Erstausbildung, die den Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug von Kosten einer nachfolgenden Berufsausbildung oder eines Studiums eröffnet, wurden mit Wirkung ab 2015 deutlich enger gefasst; zudem wurde § 12 Nr. 5 EStG aufgehoben. Diese Verschärfung (nach der eine Berufsausbildung als Erstausbildung eine geordnete Ausbildung mit einer Mindstdauer von zwölf Monaten bei vollzeitiger Ausbildung nebst Abschlussprüfung erfordert) war nicht Gegenstand der Vorlage an das BVerfG und ist von diesem auch nicht angesprochen worden.¹⁴⁾

II. Themeneingrenzung

1. Abweichende Begriffsauslegung für Zwecke des Kindergeldrechts

Die Berücksichtigung der sog. „Erstausbildung“ bzw. „erstmaligen Berufsausbildung“ spielt im Einkommensteuerrecht – über die hier betrachtete Problematik hinaus – noch in einem weiteren Bereich eine bedeutende Rolle, nämlich im Bereich des sog. Familienleistungsausgleichs:

– So stellt sich Eltern die Frage, ob sie für ein Kind, das zwar das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, im System des Familienleistungsausgleichs Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 EStG bzw. auf Kindergeld nach den §§ 62 ff. EStG haben.

Zu dieser Frage der Berücksichtigung von Kindern i.R.d. sog. Familienleistungsausgleichs nach §§ 31 ff. EStG (Berücksichtigung durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch Kindergeld nach den §§ 62 ff. EStG) hat der BFH in der jüngeren Vergangenheit eine Reihe von Urteilen gefällt, die nachfolgend nicht näher betrachtet werden sollen.¹⁵⁾ Vielmehr soll hier die Feststellung genügen, dass volljährige Kinder seit dem Jahr 2012 bis zur Vollendung des 25. Lebensjahrs zu berücksichtigen sind, sofern auf sie einer der Tatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG zutrifft und sie noch keine Erstausbildung abgeschlossen haben. Nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sind Kinder nach Abschluss einer erstmaligen

7) BFH v. 28.7.2011, VI R 38/10, BStBl II 2012, 561.

8) BFH v. 28.7.2011, VI R 7/10, BStBl II 2012, 557.

9) BFH v. 15.9.2011, VI R 15/11, BFH/NV 2012, 27.

10) BFH v. 28.7.2011, VI R 7/10, BStBl II 2012, 557.

11) Vgl. nur BFH v. 28.7.2011, VI R 59/09, BFH/NV 2012, 19.

12) Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BeitrRLUmsG) v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

13) § 4 Abs. 9 EStG wurde i.Ü. entsprechend angepasst.

14) Eine Beurteilung der mittlerweile überholten Fassung des § 9 Abs. 6 EStG als verfassungswidrig hätte jedenfalls auch für die aktuelle durch das ZollkodexAnpG verschärfte Gesetzesfassung gegolten, so Fuhrmann in Korn, § 9 EStG Rz. 616 (Stand 1/2016).

15) Vgl. dazu ausführlich Köster, Mehraktige Ausbildungen im Kindergeldrecht, DStZ 2019, 613.

Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur dann zu berücksichtigen, wenn sie keiner Erwerbstätigkeit nachgehen.

Im vorliegenden Zusammenhang hervorzuheben ist nun der Umstand, dass die in § 32 Abs. 4 EStG verwendeten Begriffe (grundsätzlich eigenständig und) dahingehend auszulegen sein sollen, dass nicht bereits jede allgemein berufsqualifizierende Maßnahme zum „Verbrauch“ der Erstausbildung führen soll. Voraussetzung ist vielmehr, dass das Kind durch die berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen, weshalb insbesondere der Besuch einer allgemeinbildenden Schule keine erstmalige Berufsausbildung vermitteln soll. Zum anderen muss der Beruf nach der Gesetzesbegründung durch eine Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgangs erlernt werden und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen werden, weshalb z.B. ein bloßer Computerkurs nicht für eine Erstausbildung ausreichen soll.¹⁶⁾

So genannte mehraktige Ausbildungsmaßnahmen sind nach der Rechtsprechung des BFH dann als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das angestrebte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann. Davon ist jedenfalls dann auszugehen, wenn die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang zueinander stehen (dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) und im engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden.

Für Studierende konsekutiver Masterstudiengänge ergibt sich damit z.B. das bemerkenswerte Ergebnis,¹⁷⁾ dass für Zwecke des Kindergeldrechts noch von einer Erstausbildung ausgegangen werden kann, während die mit diesem Masterstudiengang verbundenen Aufwendungen als Aufwendungen einer Zweitausbildung und somit als Werbungskosten steuermindernd zu berücksichtigen sind.

2. Sonderausgabenabzug (aktuell) nicht strittig

Die Frage des in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG geregelten Sonderausgabenabzugs ist weder vom BFH noch vom BVerfG isoliert aufgegriffen worden. Das heißt, dass weiter davon auszugehen ist, dass Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind bzw. wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden, als Sonderausgaben (in beschränkter Höhe) abzugsfähig sind. In der Praxis wird es darauf ankommen, ob denn der Stpfl. auf Grund seiner Einkommenssituation überhaupt die Möglichkeit hat, diese Aufwendungen im Jahr ihrer Verausgabung steuerwirksam werden zu lassen.

Zur Steuerwirksamkeit hat der BFH in seiner Vorlage festgestellt, dass – unter dem Vorzeichen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit – „die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung [des Berufsbildungsauf-

wands] regelmäßig ins Leere [läuft]“. Der Abzugstatbestand sei dabei nach seiner Grundkonzeption „wirkungslös, weil er gerade und typischerweise nur solchen Steuerpflichtigen zuteil wird, die in dem Zeitraum, in dem ihnen diese Aufwendungen entstehen, regelmäßig (noch) keine eigenen Einkünfte erzielen, nämlich Auszubildenden und Studenten“.

Das BVerfG hat den Aspekt (bzw. Begriff) einer fehlenden Steuerwirksamkeit zwar nicht explizit aufgegriffen, allerdings ausgeführt, dass bei gegebenem Einkommen des Auszubildenden/Studierenden zusätzlich zum Existenzminimum (Grundfreibetrag nach § 32a EStG) die Erstausbildungskosten i.H.v. 4 000 € (seit 2012 6 000 €) berücksichtigt werden würden und „ein darüberhinausgehender Ausbildungsaufwand [...] nicht dem Existenzminimum zuzurechnen“ sei. Im Übrigen verweist das BVerfG darauf, dass „der existenzielle Bedarf des Auszubildenden [...] während der Erstausbildung grundsätzlich durch die zivilrechtliche Unterhaltspflicht der Eltern gedeckt“ werde.

Zudem stellt das BVerfG explizit fest, dass „die gewählte Lösung eines Sonderausgabenabzugs bis zum Höchstbetrag von 4 000 Euro (jetzt 6 000 Euro) verfassungsrechtlichen Anforderungen [genügt]“.

3. Steuerliche Behandlung der Ausbildungsdienstverhältnisse (aktuell) nicht strittig

Nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 6 Satz 1 EStG sind diejenigen Sachverhalte überhaupt nicht von der Problematik des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs erfasst, in denen die Berufsausbildung oder das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Für diese Fälle lässt der Gesetzeswortlaut eindeutig den Werbungskostenabzug zu. Ein sog. Ausbildungsdienstverhältnis liegt vor, wenn „wenn die erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium Gegenstand eines Dienstverhältnisses ist“. ¹⁸⁾ Voraussetzung ist, dass die Teilnahme an der Berufsausbildung bzw. dem berufsbegleitenden Studium zu den Pflichten des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis gehört. Nach der Rechtsprechung des BFH muss zum Dienstverhältnis hinzukommen, dass die Ausbildungsmaßnahme selbst Gegenstand und Ziel des Dienstverhältnisses ist,¹⁹⁾ die Ausbildung mithin verpflichtender Gegenstand des Arbeitsvertrags ist und die vom Arbeitnehmer geschuldete Leistung, für die der Arbeitgeber bezahlt, in der Teilnahme an der Ausbildungsmaßnahme besteht.²⁰⁾ Wenn aber das Dienstverhältnis lediglich neben der Arbeitsleistung auch berufliche Fortbildungen und Qualifizierungen des Arbeitnehmers zum Gegenstand hat, diese aber nicht den wesentlichen Inhalt des Vertrages ausmachen, dann wird das Dienstverhältnis noch nicht zu einem Ausbildungsdienstverhältnis.

Der BFH zieht in seinen Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen die gesetzliche Regelung zu dem Ausbil-

16) BFH v. 3.7.2014, III R 52/13, BStBl II 2015, 152.

17) Vgl. dazu nur BFH v. 3.9.2015, VI R 9/15, BStBl II 2016, 166.

18) R 9.2 (1) LStR. H 9.2 enthält folgende Bsp. zu Ausbildungsdienstverhältnissen: Referendariat zur Vorbereitung auf das zweite Staatsexamen, Beamtenanwärter, zum Studium abkommandierte oder beurlaubte Bundeswehroffiziere, zur Erlangung der mittleren Reife abkommandierte Zeitsoldaten, für ein Promotionsstudium beurlaubte Geistliche.

19) BFH v. 28.9.1984, VI R 144/83, BStBl II 1985, 89.

20) BFH v. 22.7.2003, VIR 15/03, BFH/NV 2004, 174.

dungsdienstverhältnis nicht in Zweifel. Vielmehr betont der BFH (Bezug nehmend auf die Gesetzesmaterialien) den Widerspruch, der darin liegt, dass im Regelfall der Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung oder Erststudium und späterer Berufstätigkeit typischerweise nicht hinreichend konkret sein soll, während bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses (nach Auffassung des Gesetzgebers) der Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung und späterer Berufstätigkeit sehr wohl hinreichend konkret sein soll. Denn in beiden Fällen gehe es ja nicht um den Abzug von Werbungskosten für die ausgeübte gegenwärtige Berufstätigkeit, sondern um den Abzug von Aufwendungen für eine künftige Berufstätigkeit, für die Kenntnisse erst im Rahmen des gegenwärtigen Ausbildungsdienstverhältnisses vermittelt würden. Es stelle sich die Frage, aus welchen Gründen die so wesentliche private Veranlassung der Erstausbildung nach Einschätzung des Gesetzgebers durch ein Dienstverhältnis unwesentlich werden sollte.

Das BVerfG hingegen bewertet bei bestehenden Ausbildungsdienstverhältnissen die bei den Auszubildenden anfallenden Ausbildungskosten (auch) als Aufwendungen zur Sicherung von Einnahmen aus dem bestehenden Ausbildungsverhältnis, weil die Vergütung eben auch für den schulischen Teil der Ausbildung gezahlt werde und insoweit „*ein objektiv feststellbarer Veranlassungszusammenhang dieser Aufwendungen mit einer gegenwärtigen Erwerbstätigkeit*“ bestehe. „*Die im Rahmen des Ausbildungsdienstverhältnisses bereits aktuell ausgeübte Erwerbstätigkeit [sei] jedoch ein sachlicher Grund, der den Gesetzgeber berechtigt, zu differenzieren*“.

4. Anordnung der rückwirkenden Geltung des § 9 Abs. 6 EStG nicht Gegenstand des Verfahrens

§ 52 Abs. 23d Satz 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG erklärt § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG rückwirkend ab dem VZ 2004 für anwendbar. Die Frage, ob diese Anordnung der rückwirkenden Geltung der Neuregelung gegen die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verstößt, hat der BFH u.a. mit der Begründung verneint, es habe sich – nach der Änderung der einschlägigen Rechtsprechung Ende 2002 noch „kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts herausbilden können“; die rückwirkende Änderung sei „*verfassungsrechtlich hinzunehmen*“.

Das BVerfG betrachtet diese Frage des Vorliegens einer verfassungsrechtlichen Rückwirkung nicht näher, da sich die Vorlagefrage des BFH „*auf die Einfügung von § 9 Abs. 6 EStG durch Art. 2 Nr. 4 BeitrRLUmsG, der den zeitlichen Anwendungsbereich nicht regelt*“ beschränkt, nicht aber die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs erfasst.

5. Unmöglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung des § 9 Abs. 6 EStG

Der BFH verneint i.Ü. in seinen Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen explizit die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung des § 9 Abs. 6 EStG mit dem Hinweis auf dessen „*derart eindeutigen*“ Wortlaut. Einer verfassungskonformen Gesetzesauslegung seien durch den Wortlaut, die Entstehungsgeschichte

und den Gesetzeszweck Grenzen gezogen. Und vorliegend sei keine diesem Wortlaut noch entsprechende Auslegung erkennbar, die Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, als Werbungskosten abziehbar machte. Dies gelte umso mehr unter Einbeziehung der Entstehungsgeschichte des § 9 Abs. 6 EStG – es sollte ja gerade die für die Stpfl. günstige Rechtsprechung des BFH „*korrigiert*“ werden. Der Beschluss des BVerfG nimmt auf diesen Aspekt überhaupt keinen Bezug.

III. Tragende Argumente der Vorlagebeschlüsse des BFH in der Wertung des BVerfG

1. Grundsätzliches

Der VI. Senat des BFH ist zu dem Ergebnis gekommen, dass § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in der Ausprägung des daraus abgeleiteten verfassungsrechtlichen Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit verstößt. Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Der allgemeine Gleichheitssatz ist nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für eine gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt.

Für den Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber dementsprechend zwar bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, dieser Spielraum ist jedoch begrenzt durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. So sind Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuererechtigkeit). Zudem muss bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig i.S.d. Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung (folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) bedürfen nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag.

Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Diese Grundsätze bzw. Maßstäbe werden in den Beschlüssen von BFH und BVerfG gleichermaßen formuliert.

2. Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG – objektives Nettoprinzip

a) Inhalt des objektiven Nettoprinzips

Das objektive Nettoprinzip gebietet die uneingeschränkte Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen, da Ausdruck der steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht die erwirtschafteten Vermögenszugänge, sondern nur die wirtschaftlichen Ergebnisse einer Erwerbstätigkeit sind.²¹⁾ Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes; dazu zählen auch Vereinfachungszwecke.

b) Rechtfertigung einer Durchbrechung – Typisierung?

Im Rahmen seiner Vorlagebeschlüsse hat der BFH nun einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip erkannt. Nach seiner Auffassung wird das Abzugsverbot des § 9 Abs. 6 EStG auch unter Typisierungsgesichtspunkten den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht gerecht.²²⁾ Aufwendungen des Stpfl. für seine eigene Berufsausbildung gehören zu den die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mindernden Erwerbsausgaben, da sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Eine Berufsausbildung sei regelmäßig die notwendige Voraussetzung für eine nachfolgende auf die Erzielung einkommensteuerbarer Einkünfte gerichtete berufliche Betätigung. Die Aufwendungen für die Ausbildung zu einem „Beruf“ seien, so der BFH, geradezu prototypisch „beruflich“ veranlasst („beruflicher Veranlassungszusammenhang“).²³⁾

Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung gründeten regelmäßig nicht auf unbeachtlichen privaten Motiven. Dies nehme § 9 Abs. 6 EStG selbst zum Ausgangspunkt und lege die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Berufsausbildungskosten in zweifach differenzierender Weise. Zum einen unterscheidet die Regelung zwischen der erstmaligen Berufsausbildung – sei es in Form der Ausbildung, sei es in Form des Erststudiums – einerseits und nachfolgenden Ausbildungen andererseits. Zum anderen differenziert die Regelung zwischen Berufsausbildungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses und solchen ohne Dienstverhältnis. Im Ergebnis schließe die Regelung damit einzig Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses stattfindet, vom Werbungskostenabzug aus. Insoweit werde das Veranlassungsprinzip durchbrochen. Diese Durchbrechung gründe allerdings nicht auf einer den tatsächlichen Umständen entsprechenden zutreffenden Beobachtung und Bewertung der Motive und Beweggründe des Stpfl. Vielmehr werde beruflich bedingter Aufwand ausgeschlossen, weil dieser Aufwand erstmals getätigt werde.²⁴⁾ Insoweit werde die typisierende Regelung des § 9 Abs. 6 EStG den verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht gerecht.

Das BVerfG hingegen führt in seiner 149 Randnummern umfassenden Begründung der Entscheidung aus, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen dürfe, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten

gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Typisierung bedeute, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber dürfe sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und sei nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Die Vorteile der Typisierung müssten im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.

Vor diesem Hintergrund bewirke § 9 Abs. 6 EStG zwar eine steuerliche Ungleichbehandlung von Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt (Erstausbildungskosten), mit Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen, zu denen auch Aufwendungen für zweite oder weitere Ausbildungen sowie Aufwendungen für eine erste Berufsausbildung oder ein Erststudium gehören können, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Diese Differenzierung sei aber nicht willkürlich, vielmehr bestünden sachlich einleuchtende Gründe:

- Der Gesetzgeber dürfe Aufwendungen für eine Erstausbildung als wesentlich privat (mit-)veranlasst qualifizieren. Die erste Berufsausbildung gehöre typischerweise zu den Grundvoraussetzungen für die Lebensführung, weil sie Vorsorge für die persönliche Existenz bedeute und dem Erwerb einer selbstständigen und gesicherten Position im Leben diene. Sie vermittele nicht nur Berufswissen, sondern präge die Person in einem umfassenderen Sinne, indem sie die Möglichkeit biete, sich seinen Begabungen und Fähigkeiten entsprechend zu entwickeln und allgemeine Kompetenzen zu erwerben, die nicht zwangsläufig für einen künftigen Beruf notwendig sind. Sie weise damit eine besondere Nähe zur Persönlichkeitsentwicklung auf.
- Der objektive Zusammenhang mit einem konkreten späteren Beruf dürfe als typischerweise gering ausgeprägt bewertet werden. Denn einerseits sei das duale Ausbildungssystem, das schulische und betriebliche Ausbildung kombinierte und deshalb eine vergleichsweise konkrete Verbindung zu einem später ausgeübten Beruf aufweise, regelmäßig von § 9 Abs. 6 EStG nicht betroffen, weil diese Art der Ausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinde; andererseits eröffneten schulische Ausbildung und das Studium regelmäßig eine Vielzahl von unterschiedlichen Berufsmöglichkeiten.
- Als jedenfalls untrennbar gemischt veranlasste Aufwendungen dürften Aufwendungen für eine Erst-

21) Hey in Tipke/Lang, § 8 Rz. 54 ff.

22) So auch Vesper/Schulz, DStZ 2018, 298.

23) Dreneck, StW 1999, 7, stellt dazu treffend fest, dass die Berufsausbildung „nicht mehr und nicht weniger die private Lebensführung [beeinflusst], wie jede berufliche Betätigung auf die Lebensführung einwirkt, weil der Beruf Teil des Lebens ist“.

24) Eine solche Regelung, die beruflich veranlassten Aufwand deshalb ausschließt, weil er erstmals getätigt wird, sei „einzigartig im ESt-Recht“, so Durst, BeSt 2015, 4; Bergkämper, DB 2014, 2627.

ausbildung systematisch den Sonderausgaben zugeordnet werden. Die vom Gesetzgeber angenommene umfassende Prägung der Person durch eine erste Ausbildung, die ihr nicht nur beruflich, sondern auch privat zugutekomme, und die für eine Berufsausübung nötige Aneignung von Wissen und Fähigkeiten würden so ineinander greifen, dass es für eine quantitative Aufteilung der beruflichen und der privaten Mitveranlassung an objektivierbaren Kriterien fehle.

- Gründe für Zweit- und weitere Ausbildungen (Studiengänge) seien demgegenüber so heterogen, dass sie sich einer typisierenden Erfassung als maßgeblich privat (mit-)veranlasst entziehen. Sie seien nicht mehr Grundvoraussetzung für die persönliche Entwicklung und die Erlangung und Festigung einer gesellschaftlichen Stellung. Zudem seien sie regelmäßig auch nicht mehr ohne Weiteres von der elterlichen Unterhaltspflicht umfasst.
- Erstausbildungen und Erststudiengänge im Rahmen eines Dienstverhältnisses unterscheiden sich von anderen Erstausbildungen und -studiengängen durch die bereits während der Ausbildung ausgeübte Erwerbstätigkeit. Insoweit bestehe ein objektiv feststellbarer Veranlassungszusammenhang dieser Aufwendungen mit einer gegenwärtigen Erwerbstätigkeit.

c) Rechtfertigung einer Durchbrechung – Steuermindereinnahmen?

Der BFH stellt explizit heraus, dass die alleinige Verhinderung von Steuermindereinnahmen eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips nicht rechtfertigen könne, da (so auch die Rechtsprechung des BVerfG) die Erhöhung staatlicher Einnahmen für sich genommen keinen Rechtfertigungsgrund darstellen könne.²⁵⁾ Demgegenüber greift das BVerfG das vom Gesetzgeber kalkulierte Steuerausfallrisiko (ausweislich der Gesetzesbegründung jährlich rd. 1,5 Mrd. €) lediglich einführend im Rahmen der Darstellung der Gesetzesentwicklung auf.

3. Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG – subjektives Nettoprinzip

In Verbindung mit Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG verpflichtet der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG den Staat, das Einkommen des Bürgers jedenfalls insoweit steuerfrei zu stellen, als dieser es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und seine Familie benötigt (Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums).

Vor diesem Hintergrund vertritt der BFH die Auffassung, dass die Regelung des § 9 Abs. 6 EStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in der Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit verstößt, weil die Aufwendungen, die Stpfl. für ihre erste Berufsausbildung entstehen, jedenfalls zum zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand zählen, der nicht zur beliebigen Disposition des Gesetzgebers stehe; entsprechend hatte auch schon das BVerfG gefordert, dass solche zwangsläufigen Aufwendungen berücksichtigt werden müssten.²⁶⁾ Derartigen Aufwendungen könne sich der Stpfl. nicht entziehen. Denn ohne eine Ausbildung könne der Stpfl.

keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, mithin keine Einnahmen erzielen und damit auch nicht seine Existenz aus eigener finanzieller Kraft sichern.

Selbst wenn die Aufwendungen aus der verfassungsrechtlichen Perspektive mit Blick auf die multikausalen und multifinalen Wirkungszusammenhänge als gemischt (nämlich sowohl beruflich als auch privat) veranlasst zu qualifizieren wären oder ganz der privaten Sphäre zugeordnet werden könnten, können von Verfassungen wegen diese Aufwendungen nicht allein deshalb einkommensteuerrechtlich unberücksichtigt bleiben. Denn Folge der verfassungsrechtlich zulässigen gesetzgeberischen Bewertung und Gewichtung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge sei zwar, dass sich dem Gesetzgeber erhebliche Typisierungsspielräume eröffnen, gleichwohl könne die finanzielle Belastung durch Berufsausbildungskosten eben nicht „hinwegtypisiert“ werden. Vielmehr müssten solche Aufwendungen nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach in realitätsgerechtem Umfang Eingang in die steuerliche Bemessungsgrundlage finden. Dieser gebotenen Berücksichtigung werde durch den Sonderausgabenabzug nicht Rechnung getragen, da dieser – bei Auszubildenden und Studenten – „regelmäßig ins Leere“ laufe. Diese Unzulänglichkeit der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten bei den betroffenen Stpfl. selbst könne auch nicht durch zu Gunsten der Eltern wirkende Abzugstatbestände oder Zuwendungen (Kindergeld, BAföG u.ä.) ausgeglichen werden.

Demgegenüber stellt das BVerfG darauf ab, dass der existenzielle Bedarf des Auszubildenden während der Erstausbildung grundsätzlich durch die zivilrechtliche Unterhaltspflicht der Eltern gedeckt werde. Ein über die in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG genannten Beträge hinausgehender Ausbildungsaufwand sei nicht dem Existenzminimum zuzurechnen. Aufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in einer Höhe, die den Höchstbetrag der danach abzugsfähigen Sonderausgaben überschritten, seien weder von der Sozialhilfe noch von den Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz umfasst. Eine Berufsausbildung, die jedenfalls ein das Existenzminimum sicherndes späteres Einkommen gewährleiste, könne mit Aufwendungen unterhalb des Höchstbetrags für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ohne Weiteres erreicht werden.

Im Übrigen, so das BVerfG, bilde § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der ganz überwiegenden Zahl der Fälle die erforderlichen Kosten für eine eigene Erstausbildung realitätsgerecht ab; lediglich bei der Pilotenausbildung handele es sich um Sonderfälle, die nicht den typischen Fall der Erstausbildung darstellten.

4. Verwaltungsvereinfachung als untaugliches Argument

Soweit der BFH ausführte, dass eine Zuordnung der Aufwendungen zum Bereich der privaten Lebensführung nicht durch eine Vereinfachung der Verwaltungspraxis zu rechtfertigen sei, wird dies vom BVerfG allenfalls mit dem Hinweis berücksichtigt, „Begünstigungen oder Be-

25) Z.B. BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210, 233; v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 182; v. 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 80.

26) BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27.

lastungen können in einer gewissen Bandbreite zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung nach oben und unten pauschalierend bestimmt werden“. Der Gesetzgeber dürfe „im Interesse eines praktikablen Gesetzesvollzugs die typische private Mitveranlassung bei der Bestimmung des abzugsfähigen Aufwands mit generalisierenden, typisierenden und pauschalierenden Regelungen berücksichtigen“.

IV. Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass (wenig überraschend) sowohl der BFH wie auch das BVerfG auf der Grundlage des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit argumentieren – und beide auch ihren Überlegungen die Feststellung zu Grunde legen, dass die Aufwendungen für eine Erstausbildung sowohl beruflich wie auch privat veranlasst sind. Soweit der BFH zudem darauf abstellt, dass es auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits ankomme, wird auch dies vom BVerfG bestätigt, der dann aber die von Gesetzgeber vorgesehene Möglichkeit der Berücksichtigung in Gestalt des (der Höhe nach begrenzten) Sonderausgabenabzugs genügen lässt.

Als ein entscheidender Unterschied ist den Beschlüssen von BFH und BVerfG zu entnehmen, dass das BVerfG (quasi im Gleichklang mit der von ihm zitierten Stellungnahme der Bundesregierung) einen „hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und der einkommensteuerrechtlich relevanten Einnahmeerzielung“ nicht als gegeben ansieht. Daher habe der Gesetzgeber eine Zuordnung zu den Sonderausgaben im Grenzbereich zwischen Privatsphäre und Erwerbssphäre vornehmen können und vorgenommen.

Demgegenüber kritisiert der BFH, dass die Grundentscheidung des Gesetzgebers, die erste Berufsausbildung und das Erststudium als Erstausbildung der privaten Lebensführung zuzuordnen, nicht etwa mit empirischen Daten begründet wird, sondern vielmehr nur damit, dass der „Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung oder Erststudium und späterer Berufstätigkeit typischerweise nicht hinreichend konkret ist“. Die Grundlage für diese Wertung eines typischerweise nicht hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhangs bleibt nach Auffassung des BFH offen.

Im Ergebnis kommt es also zu einem „Fotofinish“ zwischen Werbungskosten- und Sonderausgabenabzug: Die Aufwendungen sind überwiegend beruflich veranlasst, es besteht jedoch eine nicht unbedeutende private Mitveranlassung („gemischt veranlasster Aufwand“).²⁷⁾ Und diese Mitveranlassung trägt aus Sicht des BVerfG die gesetzgeberische Zuordnung zu den Lebenshaltungskosten (mit dem etwas sperrigen Hinweis,²⁸⁾ die Erstausbildung betreffe – regelmäßig nach Abschluss der allgemeinen Schulausbildung – die „persönliche Entwicklung und die Erlangung einer gesellschaftlichen Stellung“ und präge „die Person in einem umfassenden Sinne, indem sie die Möglichkeit bietet, sich seinen Begabungen und Fähigkeiten entsprechend zu entwickeln und allgemeine Kompetenzen zu erwerben“).

Zudem habe der Gesetzgeber den objektiven Zusammenhang mit einem konkreten späteren Beruf „als typischerweise gering ausgeprägt“ bewerten dürfen, da es u.a. „Berufsfelder [gebe], für die es nicht maßgeblich auf ein bestimmtes Studium ankommt, sondern darauf, dass überhaupt ein Studium absolviert worden ist“. Hier könnte m.E. auch gegenläufig argumentiert werden: Wenn nur „überhaupt ein Studium“ für manche Berufsfelder erforderlich ist, dann können entsprechende Aufwendungen nur überwiegend beruflich veranlasst sein.

Aus Sicht derjenigen, die Aufwendungen für eine Ausbildung zum Flugzeugführer/Berufspiloten tragen, ist m.E. besonders bemerkenswert, dass das BVerfG ausführt, dass der Veranlassungszusammenhang zwischen den (unstreitig hohen) Aufwendungen und künftigen Einkünften in den „zahlenmäßig unbedeutenden Sonderkonstellationen“ der Ausbildung zum Flugzeugführer/Berufspiloten zwar sehr konkret sei, die geringe Zahl aber dafür spreche, dass der Gesetzgeber diese Fälle in Ausübung seiner Typisierungskompetenz vernachlässigen durfte, weil er sich grundsätzlich am Regelfall orientieren dürfe und nicht gehalten sei, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen.

V. Gestaltungsüberlegungen

Der Beschluss des BVerfG wird, da die Begründung der Vorlagebeschlüsse des BFH vielfache Zustimmung erfahren hat, sicherlich einige Kritik erfahren, mglw. wird auch wieder in Betracht gezogen, das EStG anzupassen.²⁹⁾

Die Attraktivität früherer Gestaltungsmodelle, eine „Kurzausbildung“ zu absolvieren, bevor die eigentliche Ausbildung bzw. das eigentliche Studium begonnen wird, hat der Gesetzgeber bereits mit dem „Gesetz zur Anpassung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“³⁰⁾ deutlich eingeschränkt. Denn nach der aktuellen Gesetzesfassung liegt eine Berufsausbildung als Erstausbildung nur dann vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von zwölf Monaten bei vollzeitiger Ausbildung nebst Abschlussprüfung vorgesehen ist, so dass z.B. Lehrgänge zur Flugbegleiterin bzw. zum Flugbegleiter oder zum Rettungssanitäter nicht mehr als Erstausbildung anzusehen sind.

Für die nahe Zukunft werden Gestaltungsüberlegungen daher wohl darauf abzielen (müssen), Erstausbildungskosten im Rahmen von Ausbildungsdienstverhältnissen anfallen zu lassen (z.B. im Rahmen sog.

27) Der BFH hat dazu formuliert, dass Berufsausbildungskosten „deutlich geringere private Mitveranlassungsaspekte aufweisen als etwa Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“.

28) Mit diesem Hinweis zitiert das BVerfG in seinem Beschluss auch die Stellungnahme der Bundesregierung.

29) Vgl. dazu z.B. die kurze Darstellung des Vorschlags von Ismer zur Einführung eines steuerlichen Humankapitalkontos bei Meindl-Ringler, Die Frage der Verfassungskonformität des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs für erstmalige Berufsausbildungskosten, DStZ 2016, 308. Zu einer Neuordnung der Ausbildungskosten im Rahmen des Familienleistungsausgleichs z.B. Dreneck, DStR 2004, 1772; Fehr, DStR 2007, 885.

30) ZollkodexAnpG v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417, BStBl I 2015, 58.

dualer Ausbildungen), um Werbungskosten geltend machen zu können – und zwar anders als bei den Sonderausgaben eben nicht nur der Höhe nach unbegrenzt, sondern auch periodenübergreifend.

Eine weitere Unterstützung der Auszubildenden und Studierenden wäre i.Ü. auch insoweit vorstellbar, als

der BFH seine künftige Rechtsprechung zu dem Tatbestandsmerkmal Erstausbildung „im Rahmen eines Dienstverhältnisses“ weniger streng ausgestalten könnte.³¹⁾

31) Vgl. nur den Hinweis bei Schmidt/Loschelder, EStG § 12 Rz. 60.

Keine Organschaftshaftung beim Immobilien Asset Deal

Elisabeth M ä r k e r , RAin, Berlin¹⁾

Der Erwerb einer vermieteten Immobilie stellt einen Betriebsübergang nach § 75 AO dar. Eine Verkettung der Haftungsnorm mit § 73 AO sollte sowohl bei Vorliegen einer ertragsteuerlichen als auch einer umsatzsteuerlichen Organschaft eher abwegig sein. Dennoch empfiehlt es sich in Anbetracht des zumeist der Höhe nach recht signifikanten Haftungsrisikos im Kaufvertrag für den Fall der Inanspruchnahme für Organkreissteuern des Verkäufers Freistellungsklauseln oder entsprechende Kaufpreiseinbehalte zu vereinbaren, um dem verbleibenden Restrisiko zu begegnen.

Inhalt	Seite
I. Anwendungsbereich der Haftungsnormen	161
II. Praktische Auswirkungen auf den Asset Deal	161
III. Überschneidung der Anwendungsbereiche	162
IV. Haftungsschulden als betriebsbezogene Steuer	162
V. Zulässigkeit der Verkettung mit § 73 AO	162
VI. Wortlaut des § 75 AO	163
VII. Bestimmtheit des § 75 AO	164
VIII. Ausschluss der Verkettung durch § 75 Satz 2 AO	164
IX. Vorgängernormen der RAO	164
X. Beschränkung auf Ebene des § 73 AO	164
XI. Ausweg Ermessen	167
XII. Fazit und Auswirkungen auf die Praxis	167

I. Anwendungsbereich der Haftungsnormen

Der Erwerb einer vermieteten Immobilie qualifiziert als Betriebsübergang i.S.d. § 75 AO.¹⁾ Soll eine vermietete Immobilie im Wege des Asset Deals erworben werden und möchte der Erwerber im Anschluss an die Transaktion den Vermietungsbetrieb fortführen, stellt sich die Frage, welche steuerlichen Haftungsrisiken dieser Erwerb mit sich bringt. Die Prüfung der für die Haftung nach § 75 AO relevanten Faktoren ist hierbei wesentlicher Bestandteil der steuerlichen Due-Diligence-Prüfung. Eine genauere Betrachtung der für einen Asset Deal fernliegenden Haftungsnorm des § 73 AO vermag jedoch auch vermeintliches Haftungspotenzial mit sich zu bringen.

Der Betriebsübernehmer haftet nach § 75 AO für betriebsbezogene Steuern, die im Kalenderjahr vor der Betriebsübergang entstanden sind und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden. Je nach Zeitpunkt des Closings kann der Haftungszeitraum demnach von ungefähr einem Kalenderjahr bis hin zu zwei Kalenderjahren reichen. Voraussetzung der Haftung ist, dass ein Unternehmen oder ein gesondert geführter (Teil-)Betrieb im Ganzen übereignet wird. Die Haftung erstreckt sich nur auf betriebsbezogene Steuern. Sowohl Gewerbe- als auch Umsatzsteuer stellen betriebsbezogene Steuern in diesem Sinne dar.²⁾

§ 73 AO hingegen ordnet die Haftung einer Organgesellschaft für Steuern des Organträgers an. Die Haftung wird hierbei nur für die Steuerart begründet, für

die auch eine Organschaft zwischen den Beteiligten besteht.³⁾ Zweck der Norm ist die Vermeidung der organschaftlich hervorgerufenen Entziehung von Gesellschaftsvermögen aus dem haftungs- und vollstreckungsrechtlichen Zugriffsbereich der FinVerw.⁴⁾ Die Norm führt zu einem Ausgleich für das „Auseinanderfallen von Steuerschuld und Steuerverursachung“.⁵⁾

II. Praktische Auswirkungen auf den Asset Deal

Bei einem Asset Deal erwirbt der Betriebserwerber nicht das Steuersubjekt des Betriebsveräußerers und infolgedessen nicht originär die steuerlichen Verpflichtungen, die bis zum Übertragungstichtag durch den Betrieb begründet wurden.⁶⁾ Eine Inanspruchnahme des Betriebs-

*) Rechtsanwältin bei P + P Pöllath + Partner in Berlin; Doktorandin bei Prof. Dr. Andreas Musil, Universität Potsdam.

1) Rüsken in Klein, § 75 AO Rz. 9, 12; Intemann in Koenig, § 75 AO Rz. 5; BFH v. 12.1.2011, XI R 11/08, DStRE 2011, 701, 702, m.w.N.

2) Rüsken in Klein, § 75 AO Rz. 34; Intemann in Koenig, § 75 AO Rz. 41; Schwarz in Schwarz, § 75 AO Rz. 43; Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 41f; Jatzke in Gosch, § 75 AO Rz. 5; Dietrich, Ubg 2010, 712, 715; Watermeyer, GmbH-StB 2006, 259, 261.

3) Rüsken in Klein, § 73 AO Rz. 2; Intemann in Koenig, § 73 AO Rz. 11; Jatzke in Gosch, § 73 AO Rz. 11; Braunagel/Paschke, Ubg 2011, 233, 234.

4) Rüsken in Klein, § 73 AO Rz. 1; Intemann in Koenig, § 73 AO Rz. 1; Jatzke in Gosch, § 73 AO Rz. 2.

5) Blesinger in Kühn/von Wedelstädt, § 73 AO Rz. 1; Braunagel/Paschke, Ubg 2011, 233, 234.

6) Dietrich, Ubg 2010, 712, 713.