

## **BUNDESVERFASSUNGSGERICHT**

- 2 BvL 22/14 -
- 2 BvL 23/14 -
- 2 BvL 24/14 -
- 2 BvL 25/14 -
- 2 BvL 26/14 -
- 2 BvL 27/14 -



### **IM NAMEN DES VOLKES**

In den Verfahren  
zu den verfassungsrechtlichen Prüfungen,

ob § 9 Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7. Dezember 2011 (Bundesgesetzblatt I Seite 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 einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs  
vom 17. Juli 2014 - VI R 61/11 -

**- 2 BvL 22/14 -,**

ob § 9 Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7. Dezember 2011 (Bundesgesetzblatt I Seite 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 einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs  
vom 17. Juli 2014 - VI R 2/12 -

**- 2 BvL 23/14 -,**

ob § 9 Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7. Dezember 2011 (Bundesgesetzblatt I Seite 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 einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs  
vom 17. Juli 2014 - VI R 8/12 -

**- 2 BvL 24/14 -,**

ob § 9 Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7. Dezember 2011 (Bundesgesetzblatt I Seite 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 einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs  
vom 17. Juli 2014 - VI R 38/12 -

**- 2 BvL 25/14 -,**

ob § 9 Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7. Dezember 2011 (Bundesgesetzblatt I Seite 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 einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs  
vom 17. Juli 2014 - VI R 2/13 -

**- 2 BvL 26/14 -**,

ob § 9 Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7. Dezember 2011 (Bundesgesetzblatt I Seite 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 einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs  
vom 17. Juli 2014 - VI R 72/13 -

**- 2 BvL 27/14 -**

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat -  
unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Präsident Voßkuhle,  
Huber,  
Hermanns,  
Müller,  
Kessal-Wulf,  
König,  
Maidowski,  
Langenfeld

am 19. November 2019 beschlossen:

1. Die Verfahren werden zur gemeinsamen Entscheidung verbunden.
2. § 9 Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes 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) ist mit dem Grundgesetz vereinbar.

## Gründe:

### A.

Die sechs Normenkontrollverfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 GG betreffen die 1  
Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 9 Abs. 6 EStG, nach dem 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.

### I.

1. Der Bundesfinanzhof ordnete in seinem Grundsatzurteil vom 16. März 1967 2  
(BFHE 89, 511) in Fortführung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (Urteil vom 24. Juni 1937 - IV A 20/36 -, RStBl. 1937, S. 1089) Berufsausbildungskosten der privaten Lebenssphäre zu und erkannte sie - anders als Fortbildungskosten - grundsätzlich nicht als Werbungskosten an. Dabei ging er davon aus, dass „Aufwendungen für ein Hochschulstudium [...] stets die Grundlage für eine neue oder anders als bisher gearbete Lebensgestaltung des Steuerpflichtigen [schaffen]“ und daher nichtabzugsfähige Kosten der Berufsausbildung darstellen (BFHE 89, 511 <514 f.>). Um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, behandelte der Bundesfinanzhof dabei alle akademischen Studiengänge gleich. Lediglich Aufwendungen für Studiengänge, die ohne Verleihung eines akademischen Grades abschlossen, konnten als Werbungskosten berücksichtigt werden (vgl. BFHE 116, 169; 128, 390; 128, 472).

Diese Rechtsprechung beruhte auf § 12 Nr. 1 EStG, der bis heute unverändert 3  
lautet:

...dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden

1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen;

2. a) Da nach Auffassung des Gesetzgebers diese steuerliche Behandlung der eigenen Ausbildungskosten den Anforderungen einer fortschrittlichen Bildungspolitik nicht mehr gerecht wurde (vgl. BTDrucks V/3430, S. 8), wurde durch das Steueränderungsgesetz 1968 (BGBl I 1969 S. 141) mit dem damaligen § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG (später überführt in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG) eine Vorschrift geschaffen, durch die die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder seine Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf bis zu einem Höchstbetrag als Sonderausgaben berücksichtigt wurden. 4

b) In der Folge unterschied der Bundesfinanzhof – in ständiger Rechtsprechung – zwischen den als Werbungskosten abziehbaren Kosten einer Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf und den (nur) als Sonderausgaben berücksichtigungsfähigen Kosten einer Ausbildung zu einem künftigen Beruf (vgl. BFHE 127, 210; 201, 156). Bei einem Zweitstudium nahm er (als Werbungskosten anzuerkennende) Fortbildungskosten an, wenn es auf das Erststudium als Zusatzstudium aufbaute, also die im Erststudium erworbenen Erkenntnisse ergänzt beziehungsweise vertieft wurden und kein Wechsel in eine andere Berufsart eröffnet wurde (BFHE 167, 127). Trotz eines möglichen Wechsels in eine andere Berufsart ging der Bundesfinanzhof darüber hinaus von Fortbildungskosten aus, wenn sich die angestrebte Berufstätigkeit im Verhältnis zur bisherigen nur als Spezialisierung darstellte (BFHE 167, 538; 184, 283). Umschulungskosten – also Aufwendungen zum Erwerb von Kenntnissen, die als Grundlage für einen Berufswechsel dienen sollten – wurden dagegen lediglich als Berufsausbildungskosten und damit als Sonderausgaben berücksichtigt (BFHE 201, 156). 5

c) Durch eine Reihe von Entscheidungen – beginnend mit dem Urteil vom 4. Dezember 2002 (BFHE 201, 156) – änderte der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung. Er erkannte nunmehr auch Aufwendungen für eine Umschulungsmaßnahme als vorab entstandene Werbungskosten an, wenn die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (BFHE 201, 156). Ebenso qualifizierte er Aufwendungen für ein berufsbegleitendes erstmaliges Hochschulstudium als Werbungskosten, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (BFHE 201, 211). Unter denselben Voraussetzungen berücksichtigte er ferner Kosten einer Berufsausbildung zum Verkehrsflugzeugführer (BFHE 202, 314; 207, 393) und eines Hochschulstudiums, das im Anschluss an das Abitur aufgenommen wird (BFHE 214, 370), als Werbungskosten. 6

Zur Begründung führte er aus, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG entfalte keine Sperrwirkung, weil der Werbungskostenabzug nach dem Gesetz Vorrang vor dem Abzug von Sonderausgaben habe (BFHE 201, 156 <162 f.>; 201, 211 <218>). Auch § 12 Nr. 1 Satz 1 und 2 EStG stehe der Behandlung als Werbungskosten nicht entgegen. Die aus beruflichen Gründen entstandenen Kosten könnten nicht zugleich Aufwendungen für die private Lebensführung darstellen, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe (BFHE 201, 156 <164>). Das die Aufwendungen auslösende, maßgebliche Moment sei die Erzielung künftiger steuerbarer Einnahmen aus einer beruflichen Tätigkeit (BFHE 202, 314 <319>). 7

3. a) Als Reaktion auf diese Rechtsprechungsänderung (vgl. BTDrucks 15/3339, S. 10) wurde durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21. Juli 2004 (BGBl I S. 1753) rückwirkend zum 1. Januar 2004 § 12 Nr. 5 EStG eingeführt, der wie folgt lautete: 8

Soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6, 7 und 9, § 10a, § 10b und §§ 33 bis 33c nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden

...

5. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.

Gleichzeitig wurde § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG neu gefasst und die Höchstgrenze für die Berücksichtigung von Ausbildungskosten als Sonderausgaben erhöht. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG lautete nunmehr: 9

Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind:

...

7. Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bis zu 4.000 Euro im Kalenderjahr. Bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen, gilt Satz 1 für jeden Ehegatten. Zu den Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 gehören auch Aufwendungen für eine auswärtige Unterbringung. ...

Mit der Neuregelung wollte der Gesetzgeber Steuerausfällen vorbeugen, die sich aus der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ergaben, wobei er mittel- bis längerfristig von einem Steuerausfallrisiko in einer Größenordnung von jährlich 1,5 Milliarden Euro ausging. Abzüglich der kalkulierten Steuerminder-einnahmen durch den erhöhten Sonderausgabenabzug (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG) in Höhe von 350 Millionen Euro bezifferte der Gesetzgeber das Steuerausfallrisiko auf jährlich 1,15 Milliarden Euro (BTDrucks 15/3339, S. 2). 10

Die Neuordnung orientierte sich zwar am grundsätzlichen Ansatz des Bundesfinanzhofs, wonach beruflich veranlasste Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen nach der ersten Berufsausbildung beziehungsweise dem Erststudium Werbungskosten seien. Dies entspreche dem Gedanken des lebenslangen Lernens und berücksichtige die tiefgreifenden Veränderungen des Berufslebens, die dazu geführt hätten, dass es nicht mehr der Regelfall sei, den einmal erlernten Beruf während des gesamten Berufslebens auszuüben (vgl. BTDrucks 15/3339, S. 10). 11

Der Gesetzgeber sah aufgrund dieser veränderten Rahmenbedingungen jedoch keinen Anlass, die steuerrechtliche Beurteilung von Erstausbildungskosten ebenfalls zu ändern. Denn auch in einer modernen entwickelten Gesellschaft gehöre die erste Berufsausbildung typischerweise zu den Grundvoraussetzungen einer Lebensführung und stelle Vorsorge für die persönliche Existenz dar. Aufwendungen für die erste Berufsausbildung gehörten daher wie Aufwendungen für Erziehung und andere Grundbedürfnisse schwerpunktmäßig und untrennbar zu den Kosten der Lebensführung. Dies gelte auch für ein erstes Studium unbeschadet davon, ob es unmittelbar nach dem Besuch allgemeinbildender Schulen oder nach einer ersten anderen Berufsausbildung aufgenommen werde. Regelmäßig eröffne das Erststudium eine neue berufliche, soziale und wirtschaftliche Stellung. Die dafür getätigten Aufwendungen würden daher typisierend den Lebensführungskosten zugerechnet. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und für das Erststudium könnten als Sonderausgaben im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG abgezogen werden. Den Anforderungen des modernen Berufslebens werde durch die Erhöhung des Sonderausgabenabzugs Rechnung getragen (vgl. BTDrucks 15/3339, S. 10). 12

Zur praktikablen Abgrenzung der Erstausbildung von nachfolgenden Berufsbildungsmaßnahmen sei auf den Abschluss der ersten Berufsausbildung beziehungsweise den Studienabschluss abzustellen. Ausbildungskosten, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses anfielen, seien entsprechend der Rechtsprechung 13

des Bundesfinanzhofs weiterhin als Werbungskosten zu behandeln. Denn diese Kosten dienten unmittelbar dazu, Einnahmen in einem bestehenden Dienstverhältnis zu erzielen, sodass eine Verrechnung dieser Werbungskosten mit den Einkünften möglich sei (vgl. BTDrucks 15/3339, S. 11).

b) Der Bundesfinanzhof legte zunächst § 12 Nr. 5 EStG unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes dahin aus, dass ungeachtet dieser Neuregelung Kosten eines Erststudiums auch weiterhin als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten, wenn dieses Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung durchgeführt werde (BFHE 225, 393; BFH, Urteil vom 18. Juni 2009 - VI R 79/06 -, juris; BFH, Urteil vom 18. Juni 2009 - VI R 6/07 -, juris; BFH, Urteil vom 18. Juni 2009 - VI R 31/07 -, juris; BFH, Urteil vom 18. Juni 2009 - VI R 49/07 -, juris). Zwar erfasse § 12 Nr. 5 EStG dem Wortlaut nach alle Steuerpflichtigen, die ein Erststudium absolvierten, unabhängig davon, ob sie zuvor eine nichtakademische Berufsausbildung durchlaufen hätten oder nicht. Dies würde jedoch in gleichheitswidriger Weise Steuerpflichtige, die nach abgeschlossener Berufsausbildung erstmalig ein Studium aufnahmen, gegenüber den Steuerpflichtigen benachteiligen, die eine zweite nichtakademische Ausbildung, ein Zweitstudium oder ein Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolvierten. Bei der gebotenen verfassungskonformen Auslegung der §§ 10 Abs. 1 Nr. 7 und 12 Nr. 5 EStG erfasse das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 EStG allenfalls die Fälle des Erststudiums, das zugleich eine Erstausbildung vermittele und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinde.

c) Mit Urteilen vom 28. Juli 2011 entschied der Bundesfinanzhof darüberhinausgehend, dass – wie nach der alten Rechtslage – Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG vorab entstandene Werbungskosten im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sein könnten (BFHE 234, 262; 234, 271; 234, 279; BFH, Urteil vom 28. Juli 2011 - VI R 59/09 -, juris; BFH, Urteil vom 28. Juli 2011 - VI R 8/09 -, juris; vgl. auch BFH, Urteil vom 15. September 2011 - VI R 22/09 -, juris), wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stünden. Der Werbungskostenabzug sei vorrangig gegenüber dem Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (vgl. BFHE 234, 262 <265>).

Auch § 12 Nr. 5 EStG lasse den Vorrang des Werbungskostenabzugs gegenüber dem als Sonderausgaben unberührt und stehe daher dem Abzug der Berufsbildungskosten als Werbungskosten nicht entgegen. Denn nach § 12 Nr. 5 EStG



seien 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“ sei (vgl. BFHE 234, 262 <265>).

Das (klarstellende) Abzugsverbot in § 12 Nr. 5 EStG sei damit nicht gegenstandslos. § 12 Nr. 5 EStG habe eine ähnliche Funktion wie der systematisch gleichrangige § 12 Nr. 1 EStG, der zwar privat veranlasste Kosten im einkommensteuerrechtlich Unerheblichen belasse, aber deren beruflich veranlassten Teil nicht vom Werbungskostenabzug ausnehme. In vergleichbarer Weise regle § 12 Nr. 5 EStG den Bereich der Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung. Danach seien allgemeine Bildungsaufwendungen, die in keinem hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zu einer gegenwärtigen oder künftigen beruflichen Tätigkeit stünden, auf Grundlage des Anwendungsvorbehalts des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben abziehbar. Bestehe indessen ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen diesen Aufwendungen und einer beruflichen Tätigkeit, schließe § 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 (vgl. BFHE 234, 262 <267>). 17

Die gegenteilige Rechtsauffassung könne nicht auf den Willen des Gesetzgebers gestützt werden. Die allein in dem Bericht und der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses erkennbar gewordene Auffassung (BTDrucks 15/3339, S. 10 f.), dass Aufwendungen für die erste Berufsausbildung den Kosten der Lebensführung zuzurechnen seien, bilde sich nicht hinreichend konkret in § 12 Nr. 5 EStG und dem im Übrigen unveränderten Normengefüge ab. Im Zweifel sei mangels eindeutiger gesetzlicher Regelung 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. Auch unter Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien lasse sich kein grundlegender Systemwechsel erkennen, der das gesamte und insbesondere unverändert fortgeltende übrige Normengefüge des Werbungskosten- und Sonderausgabenabzugs außer Kraft setze (vgl. BFHE 234, 262 <268>). 18

4. Als Reaktion auf die Urteile des Bundesfinanzhofs vom 28. Juli 2011 (vgl. BTDrucks 17/7524, S. 5) fügte der Gesetzgeber durch das Gesetz zur Umsetzung 19

der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I S. 2592) § 9 EStG den vom Bundesfinanzhof zur verfassungsrechtlichen Überprüfung vorgelegten Absatz 6 an (im Folgenden: § 9 Abs. 6 EStG). § 9 Abs. 6 EStG lautet:

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sind keine Werbungskosten, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.

Gleichzeitig ergänzte er § 4 EStG um einen entsprechenden Absatz 9 („Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sind keine Betriebsausgaben“) und passte § 12 Nr. 5 EStG wie folgt an: 20

Soweit in den §§ 9c, 10 Absatz 1 Nummer 1, 2 bis 4, 7 und 9, §§ 10a, 10b und den §§ 33 bis 33b nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden ...

5. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.

Alle drei Vorschriften sind für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden (Art. 2 Nr. 34 Buchstabe c, d und g BeitrRLUmsG). Zudem wurde der Höchstbetrag für den Sonderausgabenabzug in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG für Veranlagungszeiträume ab 2012 von 4.000 Euro auf 6.000 Euro erhöht (Art. 2 Nr. 5 Buchstabe a und Art. 2 Nr. 34 Buchstabe f BeitrRLUmsG). 21

Die Änderungen sollten „klarstellen“, dass Berufsausbildungskosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, vom Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind. Die ursprüngliche Rechtslage sollte wiederhergestellt und erheblicher Verwaltungsaufwand sowie Steuerausfälle von über 1 Milliarde Euro sollten vermieden werden (vgl. BTDrucks 17/7524, S. 5). Die Klarstellung sei erforderlich, weil der Bundesfinanzhof bemängelt habe, dass sich der Wille des Gesetzgebers, die Kosten der Erstausbildung vom Abzug als Werbungskosten auszuschließen, 22

im Normengefüge des Einkommensteuergesetzes nicht eindeutig genug wiederfinde. Die Grundentscheidung des Gesetzgebers, dass die Erstausbildung der privaten Lebensführung zuzuordnen sei, werde verdeutlicht. Diese Grundentscheidung folge auch den Grundsätzen des Sozialrechts, in dem diese Ausbildungsbe-  
reiche der Bildungsförderung und nicht der Arbeitsförderung unterlägen. Da der Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung und späterer Berufstätigkeit typischerweise nicht hinreichend konkret sei, sei es aus der Sicht des Gesetzgebers erforderlich und zulässig, den Abzug im Bereich der Sonderausgaben und nicht im Rahmen der Einkünfteermittlung zu regeln. Diese typisierende Differenzierung werde auch vom Bundesverfassungsgericht als zulässig erachtet (vgl. BTDrucks 17/7524, S. 10).

5. Durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014 (BGBl I S. 2417) wurde § 9 Abs. 6 EStG mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 wie folgt gefasst:

<sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Eine Berufsausbildung als Erstausbildung nach Satz 1 liegt vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. <sup>3</sup>Eine geordnete Ausbildung liegt vor, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird. <sup>4</sup>Ist eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen. <sup>5</sup>Eine Berufsausbildung als Erstausbildung hat auch abgeschlossen, wer die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat.

Gleichzeitig wurde § 12 Nr. 5 EStG aufgehoben.

24

II.

1. Den fachgerichtlichen Verfahren liegen die folgenden Sachverhalte zugrunde: 25

a) Der Kläger des Ausgangsverfahrens in dem Verfahren 2 BvL 22/14 (Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs VI R 61/11) hatte in den Jahren 2002 bis 2006 an einer Fachhochschule für öffentliche Verwaltung studiert und war dort bis August 2006 als Beamtenanwärter tätig gewesen. Allerdings hatte er die Abschlussprüfung im Jahr 2005 sowie die Wiederholungsprüfung im Jahr 2006 jeweils nicht bestanden. Daraufhin nahm der Kläger zum Sommersemester 2007 ein Managementstudium an einer privaten Fachhochschule auf, welches er im April 2010 erfolgreich abschloss. In der Folgezeit bewarb er sich auf entsprechende Stellen. 26

Im Streitjahr (2007) erzielte der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und machte für sein Managementstudium Werbungskosten in die Einkünfte übersteigender Höhe geltend. Das Finanzamt berücksichtigte dagegen nur den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 920 Euro und erfasste die Berufsausbildungskosten lediglich mit dem gesetzlichen Höchstbetrag von 4.000 Euro als Sonderausgaben. Auf dieser Grundlage setzte es die Einkommensteuer für das Jahr 2007 auf 0 Euro fest und lehnte den Antrag des Klägers auf Erlass eines Bescheides zum 31. Dezember 2007 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer ab. 27

Mit seiner nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage auf Verpflichtung des Finanzamts zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags für das Jahr 2007 machte der Kläger weiterhin Werbungskosten in Höhe von 10.838 Euro geltend. Das Finanzgericht Münster gab der Klage durch Urteil vom 9. November 2011 (2 K 862/09 F) – vor Erlass des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes – auf der Grundlage des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 28. Juli 2011 (VI R 7/10, BFHE 234, 271) statt. Danach ergebe sich ein festzustellender Verlustabzug zum 31. Dezember 2007 in Höhe von 7.054 Euro (Gesamtbetrag der Einkünfte 2.864 Euro zuzüglich 920 Euro abzüglich 10.838 Euro). Dagegen richtet sich die Revision des Finanzamts, das eine Verletzung materiellen Rechts rügt. 28

b) Der Kläger des Ausgangsverfahrens in dem Verfahren 2 BvL 23/14 (Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs VI R 2/12) absolvierte als erstmalige Berufsausbil- 29

derung in den Jahren 2005 bis 2007 eine Ausbildung zum Flugzeugführer und stand seit Oktober 2007 in einem Anstellungsverhältnis als Flugzeugführer. Er begehrte für die Streitjahre (2005 bis 2007) die Feststellung verbleibender Verlustvorträge. Für die Veranlagungszeiträume 2005 und 2006 erklärte er, keine Einnahmen erzielt zu haben, und machte für 2005 Ausbildungskosten in Höhe von 2.168 Euro und für 2006 solche in Höhe von 27.634 Euro als Werbungskosten geltend. Für 2007 erklärte er Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 4.164 Euro und Werbungskosten in Form von Ausbildungskosten in Höhe von 44.485 Euro sowie weitere Werbungskosten in Höhe von 4.110 Euro. Das Finanzamt lehnte eine Verlustfeststellung ab und setzte mit Einkommensteuerbescheiden der Streitjahre die Einkommensteuer jeweils auf 0 Euro fest. Die Ausbildungskosten wurden nicht als Werbungskosten, sondern lediglich als Sonderausgaben berücksichtigt, im Jahr 2005 in Höhe von 2.168 Euro und in den Jahren 2006 und 2007 in Höhe von jeweils 4.000 Euro.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren dagegen erhobene Verpflichtungsklage wies das Finanzgericht Düsseldorf durch Urteil vom 14. Dezember 2011 (14 K 4407/10 F) auf der Grundlage von § 9 Abs. 6 EStG und § 12 Nr. 5 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes, die ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden seien, ab. Mit seiner auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision verfolgt der Kläger sein Begehren auf Anerkennung seiner geltend gemachten Ausbildungskosten als Werbungskosten weiter. 30

c) Der Kläger des Ausgangsverfahrens in dem Verfahren 2 BvL 24/14 (Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs VI R 8/12) studierte nach dem Abitur in den Jahren 2002 bis 2004 zunächst an einer staatlichen Universität und in den Jahren 2004 bis 2008 an einer privaten Hochschule internationale Betriebswirtschaftslehre. Der Studiengang an der privaten Hochschule sah eine enge Verzahnung zwischen Theorie und Praxis vor und beinhaltete zwei Auslandssemester sowie drei Praktika. Im Anschluss an sein am 4. Juli 2008 erfolgreich abgeschlossenes Studium erhielt der Kläger zum 1. November 2008 eine Festanstellung als Assistent des Vertriebsvorstands einer AG, in der er bis zum 30. Juni 2011 tätig war. 31

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2007 machte der Kläger bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten in einer seinen Bruttoarbeitslohn erheblich übersteigenden Höhe geltend. Die Werbungskosten von 19.528 Euro ergaben sich aus den Aufwendungen für Arbeitsmittel (unter anderem Studiengebühren von 5.120 Euro) sowie aus den Kosten für ein Aus- 32

landssemester in Australien (13.535 Euro). Das Finanzamt berücksichtigte die entstandenen Aufwendungen nur mit dem Höchstbetrag von 4.000 Euro als Sonderausgaben in Form von Berufsausbildungskosten und stellte den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 auf 0 Euro fest.

Das Finanzgericht Münster wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage auf Verpflichtung des Finanzamts zur gesonderten Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags für das Jahr 2007 durch Urteil vom 20. Dezember 2011 (5 K 3975/09 F) unter Bezugnahme auf § 9 Abs. 6 EStG und § 12 Nr. 5 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes ab. Mit seiner auf die Verletzung von Bundesrecht gestützten Revision verfolgt der Kläger sein Begehren auf Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 in Höhe von 18.278 Euro weiter. 33

d) Der Kläger des Ausgangsverfahrens in dem Verfahren 2 BvL 25/14 (Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs VI R 38/12) studierte seit dem Jahr 2001 an der Universität K... Betriebswirtschaftslehre mit Schwerpunkt Verkehrswissenschaft. In der Zeit vom 15. Februar bis 26. Juni 2006 absolvierte er ein Semester in Warschau, wobei er, nachdem er dort alle Prüfungen abgelegt hatte, bereits am 22. April 2006 nach K... zurückkehrte. Im August 2007 erhielt der Kläger das Thema seiner Diplomarbeit, am 10. September 2007 reichte er die Arbeit beim Prüfungsamt ein, erhielt dafür am 13. November 2007 die Bewertung und schloss damit am gleichen Tag die Diplomprüfung ab. 34

Bereits am 3. März 2006 hatte der Kläger mit einer Fluggesellschaft eine Vereinbarung über eine 18-monatige Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer geschlossen, die er am 24. April 2006 begann und deren Kosten er selbst zu tragen hatte. Nach abgeschlossener Ausbildung war der Kläger seit September 2007 bei der Gesellschaft als Verkehrsflugzeugführer beschäftigt. Mit seinen Einkommensteuererklärungen 2006 und 2007 machte er die Ausbildungskosten zum Berufspiloten in Höhe von 20.246 Euro und 28.584 Euro als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend und beantragte jeweils die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags. Das Finanzamt lehnte eine Verlustfeststellung ab und berücksichtigte die Berufsausbildungskosten lediglich in Höhe von jeweils 4.000 Euro bei der Festsetzung der Einkommensteuer. 35

Das Finanzgericht Köln wies die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage auf Verpflichtung des Finanzamts zur gesonderten Feststel- 36

lung des verbleibenden Verlustvortrags für die Jahre 2006 und 2007 durch Urteil vom 22. Mai 2012 (15 K 3413/09) unter Bezugnahme auf § 9 Abs. 6 EStG und § 12 Nr. 5 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes ab. Für die Abgrenzung zwischen erster Berufsausbildung beziehungsweise Erststudium und zweiter Berufsausbildung komme es entscheidend auf den berufsqualifizierenden Abschluss der ersten Berufsausbildung an. Aus der im Streitfall einschlägigen Studienprüfungsordnung folge, dass erst die Diplomprüfung den berufsqualifizierenden Abschluss des Studiums bilde. Da es im Streitfall an einem berufsqualifizierenden Abschluss des Studiums vor dem Beginn der weiteren Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer gefehlt habe, könnten die streitigen Werbungskosten nicht anerkannt werden. Mit der auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter.

e) Der Kläger des Ausgangsverfahrens in dem Verfahren 2 BvL 26/14 (Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs VI R 2/13) absolvierte als seine erstmalige Ausbildung in den Streitjahren 2007 und 2008 eine solche zum Berufspiloten. In diesen beiden Streitjahren erzielte er noch keine Einkünfte, er war erst ab Januar 2009 als Berufspilot tätig. Die Kosten für seine Berufsausbildung machte der Kläger als vorweggenommene Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit in seiner Einkommensteuererklärung 2007 in Höhe von 31.257 Euro und mit der Einkommensteuererklärung 2008 in Höhe von 43.203 Euro geltend und beehrte die Feststellung verbleibender Verlustvorträge. Das Finanzamt berücksichtigte die Ausbildungskosten jeweils nur als Sonderausgaben in Höhe des gesetzlichen Höchstbetrags von 4.000 Euro und setzte mit den Einkommensteuerbescheiden der Streitjahre die Einkommensteuer jeweils auf 0 Euro fest. Mit weiteren Bescheiden lehnte das Finanzamt die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2007 sowie zum 31. Dezember 2008 ab.

37

Das Finanzgericht Baden-Württemberg wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage auf Verpflichtung des Finanzamts zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags für die Jahre 2007 und 2008 durch Urteil vom 26. November 2012 (10 K 4245/11) unter Bezugnahme auf § 9 Abs. 6 EStG und § 12 Nr. 5 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes ab. Mit seiner auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter.

38

f) Der Kläger des Ausgangsverfahrens im Verfahren 2 BvL 27/14 (Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs VI R 72/13) schloss im August 2003 einen Schulungsvertrag mit der X... GmbH über seine fliegerische Grundschulung zum Verkehrsflugzeugführer als erstmalige Berufsausbildung nach den Standards der X... AG. Die X... AG trug die Kosten der Schulung, der Kläger musste allerdings einen Eigenanteil leisten, der zwölf Monate nach Schulungsbeginn fällig wurde. Während der Schulung hatte der Kläger mit Ausnahme eines Zuschusses zur Kantinenverpflegung kein steuer- und sozialversicherungspflichtiges Einkommen. Zur Finanzierung des Eigenanteils hatte die X... AG dem Kläger ein Darlehen in Höhe des Eigenanteils zugesagt, das bei Fälligkeit des Eigenanteils im August 2004 hierfür verwendet wurde. Bis zum Beginn eines Arbeitsverhältnisses als Flugzeugführer im X...-Konzern war das Darlehen zins- und tilgungsfrei gestellt. Der Schulungsvertrag sah vor, dass dem Kläger nach erfolgreicher Schulung entweder bei der X... AG oder einer unter den Konzerntarifvertrag fallenden Gesellschaft ein Arbeitsplatz angeboten wird. Im Juli 2006 bot die X... AG dem Kläger einen Arbeitsplatz an. 39

Der Kläger machte mit seiner Einkommensteuererklärung für 2004 die von ihm getragenen Schulungskosten von 40.903 Euro sowie die Fahrtkosten von rund 120 Euro als vorweggenommene Werbungskosten geltend. Das Finanzamt setzte mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 die Einkommensteuer auf 0 Euro fest. Die Ausbildungskosten wurden nicht als Werbungskosten, sondern lediglich als Sonderausgaben in Höhe des gesetzlichen Höchstbetrags von 4.000 Euro berücksichtigt. Den Abzug der geltend gemachten Schulungskosten als Werbungskosten und eine darauf gestützte Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags lehnte es ab. Mit der dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage begehrte der Kläger die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von 44.483 Euro, die sich im Wesentlichen aus den Schulungskosten in Höhe von 40.903 Euro und aus Verpflegungsmehraufwand durch den Schulungsaufenthalt in den USA in Höhe von 3.240 Euro zusammensetzten. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht wies die Klage durch Urteil vom 4. September 2013 (2 K 159/11) ab. Mit dem Schulungsvertrag und dem Darlehensvertrag sei kein Dienstverhältnis begründet worden. Der Kläger habe der X... weder seine Arbeitskraft geschuldet noch von ihr Arbeitslohn bezogen. In dem Schulungsvertrag sei ausdrücklich hervorgehoben worden, dass dem Kläger erst nach der erfolgreichen Schulung ein Beschäftigungsverhältnis innerhalb des Konzerns angeboten werde. Die Anerkennung der Aufwendungen des Klägers für seine erstmalige Berufsausbildung als Werbungskosten sei deshalb gemäß § 9 Abs. 6 EStG und § 12 Nr. 5 40



EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes ausgeschlossen. Mit der auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter.

2. Der Bundesfinanzhof hat mit sechs in den maßgeblichen Passagen inhaltsgleichen Beschlüssen vom 17. Juli 2014 die Verfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vorgelegt, 41

ob § 9 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 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 einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern.

a) Der Bundesfinanzhof hält in allen Verfahren die vorgelegte Vorschrift für entscheidungserheblich. Bei Gültigkeit der Norm seien die Revisionen der Kläger entsprechend der zutreffenden einfachrechtlichen Beurteilung durch die Finanzgerichte zurückzuweisen, während die Revision des beklagten Finanzamts begründet und die Klage abzuweisen sei. Sollte die Norm dagegen verfassungswidrig sein, wären die Revisionen der Kläger jeweils begründet und die Revision des Finanzamts unbegründet. Denn die den jeweiligen Klägern entstandenen Kosten für ihre Ausbildung wären dann als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen. Auch wenn das Bundesverfassungsgericht die Versagung des Werbungskostenabzugs für Berufsausbildungskosten lediglich für verfassungswidrig erkläre und dem Gesetzgeber aufgabe, eine Neuregelung zu treffen, sei die Vorlagefrage entscheidungserheblich, weil für die Kläger der Ausgangsverfahren die Chance offenbliebe, dass der Gesetzgeber eine im Vergleich zur bisherigen verfassungswidrigen Rechtslage für sie günstigere Regelung schaffe. 42

b) Der Bundesfinanzhof ist von der Verfassungswidrigkeit der Versagung des Werbungskostenabzugs überzeugt. § 9 Abs. 6 EStG verstoße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in der Ausprägung des daraus abge- 43

leiteten verfassungsrechtlichen Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit.

Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemesse der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliege der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits. 44

aa) Im Rahmen des objektiven Nettoprinzips habe der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen beziehungsweise beruflichen Bereich, derentwegen diese Aufwendungen von den Einnahmen grundsätzlich abzuziehen seien, danach vorgenommen, ob eine betriebliche beziehungsweise berufliche Veranlassung bestehe (vgl. § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Er könne zwar dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen. Jedoch entfalte das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip Bedeutung im Zusammenhang mit den Anforderungen an hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer gehöre zu diesen Grundentscheidungen, so dass Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes bedürften. 45

§ 9 Abs. 6 EStG werde auch unter Typisierungsgesichtspunkten diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht gerecht. Denn auch unter Berücksichtigung privater Mitveranlassungsaspekte und einer damit dem Gesetzgeber eröffneten Typisierungsbefugnis bei der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung der Aufwendungen für die Berufsausbildung lasse sich die in § 9 Abs. 6 EStG getroffene Durchbrechung des maßgeblichen Veranlassungsprinzips nicht rechtfertigen. 46

Auch Kosten für eine erstmalige Ausbildung seien Erwerbsaufwendungen und damit Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Nach ständiger Rechtsprechung sei von Werbungskosten auszugehen, wenn sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst seien. Eine beruf- 47

liche Veranlassung sei gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf bestehe und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt würden. Daher bestehe ein Veranlassungszusammenhang zwischen Berufsausbildungskosten als Erwerbsaufwendungen und späteren Erwerbseinnahmen. Denn eine Berufsausbildung sei regelmäßig die notwendige Voraussetzung für eine nachfolgende (auf die Erzielung von Einkünften gerichtete) berufliche Betätigung. Aufwendungen für eine Ausbildung zu einem Beruf seien geradezu prototypisch beruflich veranlasst.

Es werde nicht verkannt, dass zwischen der tatbestandlichen Qualifikation von Aufwendungen nach den einfachgesetzlichen Grundlagen des Einkommensteuerrechts und der verfassungsrechtlich zulässigen gesetzgeberischen Bewertung und Gewichtung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge zu unterscheiden sei. Auch unter Berücksichtigung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge wiesen Berufsausbildungskosten jedoch deutlich geringere private Mitveranlassungsaspekte auf als etwa Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Bei Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung schwinde der private Veranlassungszusammenhang typischerweise in dem Maße, in dem der für den Steuerpflichtigen damit verbundene finanzielle Aufwand steige. Das zeigten nicht nur, aber gerade auch die Fälle der Ausbildungen zum Berufspiloten. Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung beruhten regelmäßig nicht auf unbeachtlichen privaten Motiven. 48

Dieser berufliche Veranlassungszusammenhang gelte grundsätzlich auch veranlagungszeitraumübergreifend. Es sei ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dass ein Werbungskostenabzug auch möglich sei, wenn der Steuerpflichtige gegenwärtig noch keine Einnahmen erziele. Solche Aufwendungen seien als vorab entstandene (vorweggenommene) Werbungskosten abziehbar, wenn ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen bestehe. 49

§ 9 Abs. 6 EStG selbst nehme zum Ausgangspunkt, dass Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung regelmäßig nicht auf unbeachtlichen privaten Motiven gründeten. Dabei werde zwischen der erstmaligen Berufsausbildung und nachfolgenden Ausbildungen einerseits und zwischen Berufsausbildungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses und solchen ohne Dienstverhältnis andererseits differenziert. Im Ergebnis schließe die Regelung einzig Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses stattfinde, vom 50

Werbungskostenabzug aus und durchbreche insoweit das Veranlassungsprinzip. Obwohl in aller Regel Steuerpflichtige eine erste Ausbildung nur durchliefen, um mit den dadurch erworbenen Kenntnissen und Fertigkeiten später Einnahmen zu erzielen, gehe die Regelung typisierend davon aus, dass die erste Ausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses niemals, aber die im Rahmen eines Dienstverhältnisses durchgeführte Berufsausbildung – ebenso wie alle nachfolgenden Ausbildungen – stets einen hinreichenden Veranlassungszusammenhang zur späteren Berufstätigkeit aufweise. Beruflich veranlasster Aufwand werde – insoweit einzigartig im Einkommensteuerrecht – deshalb vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen, weil dieser Aufwand erstmals getätigt werde.

Weder § 9 Abs. 6 EStG noch die Gesetzgebungsmaterialien ließen erkennen, dass – im Sinne der Anforderungen an eine Typisierung – der in der Lebenswirklichkeit angetroffene Befund in der Vielzahl seiner Einzelfälle in einem Gesamtbild erfasst worden wäre. Die rein numerische Differenzierung zwischen erster Berufsausbildung und nachfolgenden Ausbildungen lasse nicht erkennen, dass die Regelung mindestens grob typisierend zwischen privater Veranlassung einerseits und beruflicher Veranlassung andererseits unterscheide. Entsprechendes gelte für Ausbildungen mit und ohne Dienstverhältnis. 51

Die Grundentscheidung des Gesetzgebers, die Erstausbildung der privaten Lebensführung zuzuordnen, werde in den Gesetzesmaterialien nicht etwa mit empirischen Daten begründet, sondern vielmehr mit den „Grundsätzen des Sozialrechts, in dem diese Ausbildungsbereiche der Bildungsförderung und nicht der Arbeitsförderung unterliegen“. Soweit die Zuordnung des Aufwands zum Bereich der Sonderausgaben damit erklärt werde, dass der Veranlassungszusammenhang typischerweise nicht hinreichend konkret sei, bleibe die Grundlage für diesen „typischerweise nicht hinreichend konkreten“ Veranlassungszusammenhang offen. Es sei nicht erkennbar, auf welcher Tatsachengrundlage diese Typik beruhe und warum nicht auch Aufwendungen für nachfolgende Berufsausbildungen pauschal den Kosten der privaten Lebensführung zugeordnet werden könnten. 52

Die Typik eines nicht hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhangs stehe weiter im Widerspruch zur Behandlung der Werbungskosten für die erste eigene Berufsausbildung, wenn diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinde. Bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses werde der Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung und späterer Berufstätigkeit als hinreichend konkret angesehen, obwohl es auch in diesen Fällen nicht um den Abzug von 53

Werbungskosten für die ausgeübte gegenwärtige Berufstätigkeit gehe, sondern um den Abzug von Aufwendungen für eine künftige Berufstätigkeit, für die Kenntnisse erst im Rahmen des gegenwärtigen Ausbildungsdienstverhältnisses vermittelt würden. Dieser Umstand bleibe unbeachtet, wenn die Gesetzgebungsmaterialien (BTDrucks 17/7524, S. 10, unter Hinweis auf BTDrucks 15/3339, S. 11) Werbungskosten in diesen Fällen deshalb annähmen, weil diese Kosten unmittelbar dazu dienten, Einnahmen in einem bestehenden Dienstverhältnis zu erzielen.

Aus den vorgenannten Gründen folge der vorlegende Senat nicht der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, soweit sie keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG habe. Deren Begründung, Berufsausbildungskosten stünden regelmäßig noch nicht im direkten Zusammenhang mit einer konkreten Einnahmenerzielung, sondern dienten losgelöst von einem späteren Anstellungsverhältnis zunächst primär der individuellen Bereicherung des Steuerpflichtigen durch die Erlangung von Kenntnissen und Fertigkeiten im Sinne einer „Ausbildung“, nehme tatsächlich gegebene Veranlassungszusammenhänge nicht zur Kenntnis. Der Beispielsfall des Besuchs einer Flugschule, mit dem Ziel, dort den Beruf des Verkehrsflugzeugführers zu erlernen, zeige den Veranlassungszusammenhang besonders deutlich, treffe aber im Grunde für die ganz überwiegende Zahl der Ausbildungsberufe und Studiengänge zu. Hiergegen könne nicht eingewandt werden, dass es auch privat veranlasste berufliche Ausbildungen gebe oder eine private Mitveranlassung nie per se ausgeschlossen werden könne. Denn ansonsten würden Ausnahmen, also atypische Fälle, statt des Regelfalls der Typisierung zugrunde gelegt. 54

Die Zuordnung der Erstausbildung zum Bereich der privaten Lebensführung lasse sich auch nicht mit einer Vereinfachung der Verwaltungspraxis rechtfertigen. Zutreffend werde eingewandt, dass die Tatbestandsmerkmale „erstmalige Berufsausbildung“, „Erststudium“ und „im Rahmen eines Dienstverhältnisses“ weiteren Auslegungsbedarf begründeten, statt zu vereinfachen. Dem lasse sich nicht entgegenhalten, dass es mitunter schwierig sei, den Veranlassungszusammenhang zwischen der Berufsausbildung und der späteren Berufstätigkeit festzustellen. Denn bei sämtlichen einer Erstausbildung nachfolgenden Ausbildungen einerseits und bei allen Ausbildungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses andererseits sei stets zu prüfen, ob ein hinreichender Veranlassungszusammenhang bestehe. Ungeachtet der Frage, ob überhaupt eine Vereinfachung vorliege, sei zu berücksichtigen, dass auch eine angestrebte Verwaltungsvereinfachung die Anforderungen an eine Typisierung nicht außer Acht lassen dürfe. Typisierungen müssten den 55

typischen Fall als Leitbild wählen, auch wenn sie in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen dürften. Dies sei vorliegend nicht der Fall. Vielmehr stehe die Typisierung in keinem erkennbaren Zusammenhang zu den in der Realität typischerweise vorkommenden Fällen eines privaten oder beruflichen Veranlassungszusammenhangs; die Grenzen einer möglichen „Hinwegtypisierung“ seien damit überschritten.

Ausweislich der Begründung im Gesetzgebungsverfahren solle § 9 Abs. 6 EStG der Klarstellung dienen. Damit sei kein grundlegender Systemwechsel in der Besteuerung der Berufsausbildungskosten angestrebt worden. Die Neuregelung weise daher kein ausreichendes Mindestmaß an konzeptioneller Neuordnung auf, das für einen Systemwechsel oder für eine grundlegend neue Zuordnungsentcheidung zu fordern sei. Die der Neuregelung zu Grunde liegende generelle Annahme, eine erstmalige Berufsausbildung weise bei typisierender Betrachtung keinen hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zur späteren Berufstätigkeit auf, beruhe nicht auf einem systemtragenden Gedanken und lasse insbesondere auch keinen folgerichtig ausgestalteten Be- und Entlastungsgrund erkennen.

bb) Selbst wenn der Gesetzgeber von Verfassungs wegen berechtigt gewesen sei, die Aufwendungen für die erste Berufsausbildung einfachrechtlich durch „Hinwegtypisierung“ aus dem Anwendungsbereich des Werbungskostenabzugs auszunehmen, verstoße die Neuregelung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in der Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit. Für den Bereich des subjektiven Nettoprinzips sei das Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie zu beachten. Wieweit über den Schutz des Existenzminimums hinaus auch sonstige unvermeidbare oder zwangsläufige private Aufwendungen bei der Bemessungsgrundlage einkommensmindernd zu berücksichtigen seien, sei zwar bislang verfassungsgerichtlich noch nicht abschließend geklärt. Die Aufwendungen der Steuerpflichtigen für ihre erste Berufsausbildung gehörten aber jedenfalls zum zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand, der nicht zur beliebigen Disposition des Gesetzgebers stehe.

Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung dienen der Existenzsicherung des Steuerpflichtigen in ähnlicher Weise wie die unmittelbar der Sicherung seines Existenzminimums dienenden Aufwendungen für Essen und Wohnen. Diesen

Aufwendungen könne sich der Steuerpflichtige nicht beliebig entziehen. Ohne Ausbildung könne der Steuerpflichtige keiner Erwerbstätigkeit nachgehen und mithin keine Einnahmen erzielen und damit auch nicht seine Existenz aus eigener finanzieller Kraft sichern; diese eigenständige, selbstverantwortliche Existenzsicherung habe Vorrang vor staatlicher Fürsorge, so dass der Steuerpflichtige nicht auf das von staatlicher Seite sozialrechtlich gewährleistete Mindestmaß verwiesen werden könne. Daraus folge, dass Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung zwangsläufig seien, zur Existenzsicherung unvermeidlich anfielen und nicht der frei gestaltbaren Einkommensverwendung zuzurechnen seien. Der Aufwand für die eigene, auf künftige Existenzsicherung gerichtete Berufsausbildung könne nicht mit beliebiger privater Bedürfnisbefriedigung rechtlich gleichgestellt werden. Was für die Ausbildungskosten der Kinder des Steuerpflichtigen gelte – dass diese Aufwendungen als Minderung der Leistungsfähigkeit anzuerkennen seien (BVerfGE 89, 346 <354 f.>) –, müsse dem Grunde nach erst recht für die Ausbildungskosten des Steuerpflichtigen selbst gelten.

Selbst wenn die Aufwendungen mit Blick auf die multikausalen und multifinanzialen Wirkungszusammenhänge als gemischt veranlasst zu qualifizieren wären oder ganz der privaten Sphäre zugeordnet werden könnten, dürften von Verfassungs wegen diese Aufwendungen nicht allein deshalb einkommensteuerrechtlich unberücksichtigt bleiben. Die finanzielle Belastung durch Berufsausbildungskosten könne ebenso wenig „hinwegtypisiert“ werden wie die Belastung durch Wegekosten (BVerfGE 122, 210 <241>). Dies folge letztlich daraus, dass die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflicher oder privater Veranlassung der Aufwendungen abstelle, sondern auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Auch die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands stehe nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers; dieser habe vielmehr die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassten, im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen. 59

Die Aufwendungen zur eigenen Berufsausbildung seien nicht nur dem Grunde nach zu berücksichtigen, sondern müssten auch der Höhe nach in realitätsgerechtem Umfang Eingang in die steuerliche Bemessungsgrundlage finden. Es entspreche mittlerweile gefestigter Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass existenznotwendiger Aufwand in angemessener, realitätsgerechter Höhe von der Einkommensteuer freizustellen sei. Der Gesetzgeber sei gehalten, den tatsächli- 60

chen Entwicklungen Rechnung zu tragen und die von Verfassungs wegen zu berücksichtigenden, existenzsichernden Aufwendungen nach dem tatsächlichen Bedarf realitätsgerecht zu bemessen.

Diesen Vorgaben werde nicht dadurch entsprochen, dass Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG die steuerrechtliche Bemessungsgrundlage minderten. Denn diese einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung laufe regelmäßig ins Leere. Der Abzugstatbestand sei nach seiner Grundkonzeption wirkungslos, weil er gerade und typischerweise nur solchen Steuerpflichtigen zuteilwerde, die in dem Zeitraum, in dem ihnen diese Aufwendungen entstünden, regelmäßig noch keine eigenen Einkünfte erzielten. 61

Aus der Perspektive des subjektiven Nettoprinzips sei die Besonderheit zu berücksichtigen, dass Berufsausbildungskosten typischerweise keine gegenwärtig konsumierten Lebenshaltungskosten seien, sondern zwangsläufig entstünden und der zukunftsbezogenen Existenzsicherung dienten. Diese Zukunftsbezogenheit sei auch zu berücksichtigen, wenn der Gesetzgeber die Aufwendungen nicht den Werbungskosten, sondern den Sonderausgaben zuweise. Der Gesetzgeber sei von Verfassungs wegen zwar nicht gehalten, steuermindernde Aufwendungen entsprechend einfachrechtlicher Systematik einzuordnen. Die von der einfachrechtlichen Systematik abweichende Einordnung müsse aber zu den im Wesentlichen gleichen steuerlichen Auswirkungen führen, die eine systemgerechte Einordnung dieser Aufwendungen hätte. 62

Die Einordnung der Berufsausbildungskosten in den Bereich der Sonderausgaben bewirke eine nicht gerechtfertigte steuerliche Ungleichbehandlung. Denn grundsätzlich sei es nach der einkommensteuerrechtlichen Systematik von entscheidender Bedeutung, ob Aufwendungen zu den Erwerbsaufwendungen zählten, die zu berücksichtigungsfähigen und insbesondere auch vortragsfähigen Verlusten durch den Verlustabzug (§ 10d EStG) berechtigten, oder den existenzsichernden Aufwendungen zugeordnet würden, die zwar grundsätzlich die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage minderten, aber jeweils nur in dem Veranlagungszeitraum, in dem sie entstanden seien, als Abzugstatbestand wirksam sein könnten. Unter Berücksichtigung der Eigenart der Berufsausbildungskosten als zwangsläufig, aber in besonderer Weise zukunftsgerichtet, sei der Gesetzgeber jedenfalls dann, wenn er Abzugsbeträge einführe, dazu verpflichtet, diese auch so auszugestalten, dass sie im typischen Fall grundsätzlich zur Anwendung 63



kämen. Diesen Anforderungen genüge die Einordnung der Berufsausbildungskosten in den Bereich des Sonderausgabenabzugs, wie gegenwärtig normiert, nicht.

Der Gesetzgeber lege der Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ein atypisches Bild zu Grunde, indem die Berufsausbildungskosten ausschließlich in den Veranlagungszeiträumen Berücksichtigung fänden, in denen der Steuerpflichtige als Auszubildender oder Student typischerweise keine eigenen Einkünfte erziele. Die Regelung sei damit nicht folgerichtig, wenn sie einerseits Aufwand einkommensteuerrechtlich berücksichtigen solle, andererseits aber strukturell dahingehend konzipiert sei, dass es zu einer solchen Berücksichtigung praktisch nicht kommen könne. 64

Die Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten als Sonderausgaben führe noch in weiterer Hinsicht zu Ungereimtheiten. Finde die Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt, könnten gerade diese Steuerpflichtigen, die gegenwärtig über eigene Einkünfte verfügten, ihre Einkünfte durch die in ihrem Fall als Werbungskosten qualifizierten Berufsausbildungskosten mindern und gegebenenfalls bei einem Werbungskostenüberschuss Verluste feststellen lassen. Zudem ergäben sich widersprüchliche Ergebnisse in Fällen, in denen Auszubildende und Studenten über andere eigene Einkünfte verfügten – sei es kraft sonstiger Erwerbstätigkeit oder durch seitens der Eltern übertragener Einkunftsquellen. Auch in diesen Fällen wirke sich der Sonderausgabenabzug in der gesetzlich zugelassenen Höhe nicht anders als ein Werbungskostenabzug aus und bewirke damit eine Einkommensteuerentlastung zum jeweiligen Grenzsteuersatz. 65

Der Sonderausgabenabzug genüge auch nicht etwa deshalb verfassungsrechtlichen Anforderungen, weil staatliche Instrumente der Ausbildungsförderung, insbesondere das Bundesausbildungsförderungsgesetz, sowie weitere steuerliche Begünstigungen bei den Eltern durch Freibeträge, Kindergeld oder Kinderfreibeträge einen entsprechenden Ausgleich bewirkten. Ähnlich wie die Unzulänglichkeit des Grundfreibetrags nicht dadurch ausgeglichen werden könne, dass andere einkommensteuerrechtliche Tatbestände einzelne Sonderbedarfe berücksichtigten, könnten auch einzelne zu Gunsten der Eltern wirkende Abzugstatbestände oder Förderleistungen die grundsätzlich gegebene Unzulänglichkeit der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten bei den betroffenen Steuerpflichtigen – den Auszubildenden selbst – nicht ausgleichen. Damit werde dem verfassungsrechtlichen Gebot, den entstandenen Bedarf bei dem 66

Steuersubjekt realitätsgerecht zu berücksichtigen, bei dem er anfallt, nicht ausgesprochen.

Im Lichte der von Art. 12 GG geschützten Berufswahlfreiheit sei es schließlich nicht zulässig, den Steuerpflichtigen auf Ausbildungsgänge zu verweisen, die keine oder geringe Kosten verursachen, sei es, weil ausbildende Unternehmen aus eigenem Interesse die Ausbildungskosten übernehmen, sei es, weil die öffentliche Hand entsprechend kostengünstige oder unentgeltliche Bildungseinrichtungen zur Verfügung stelle. 67

cc) Der vorlegende Senat sei hingegen nicht davon überzeugt, dass in den Streitfällen die Anordnung der rückwirkenden Geltung der Neuregelung gegen die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verstoße. Das grundsätzliche Verbot einer echten Rückwirkung/Rückbewirkung von Rechtsfolgen gelte nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts habe bilden können oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig gewesen sei. Maßstab sei, ob die bisherige Regelung bei objektiver Betrachtung geeignet gewesen sei, ein Vertrauen der betroffenen Personengruppe auf ihren Fortbestand zu begründen. Nach Auffassung des Senats entfalle vorliegend der Vertrauensschutz gegenüber einer rückwirkenden Änderung der Rechtslage unter dem Aspekt einer geänderten langjährigen höchstrichterlichen Rechtsprechung bei einer noch nicht gefestigten neuen höchstrichterlichen Rechtsprechung, wie etwa durch das Bundesverfassungsgericht zum Fremdrentenrecht (BVerfGE 126, 369) und zum Dienstrechtsneuordnungsgesetz (BVerfGE 131, 20) entschieden worden sei. 68

c) Eine verfassungskonforme Auslegung des § 9 Abs. 6 EStG scheidet aus. Schon der Wortlaut der Norm lasse keinen Raum für eine solche Auslegung. Er sei nunmehr derart eindeutig, dass keine diesem Wortlaut noch entsprechende Auslegung erkennbar sei, die Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittele, als Werbungskosten abziehbar mache. Dies gelte erst recht unter Einbeziehung der Entstehungsgeschichte der Norm, da der Gesetzgeber mit dieser gerade die vom vorlegenden Senat gefundene Auslegung habe korrigieren wollen. In den Materialien zum Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz sei ausdrücklich festgehalten worden, dass klargestellt werde, dass Berufsausbildungskosten für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen seien. Der ausnahmslose Ausschluss des Werbungskostenabzugs er- 69

gebe sich weiter unter Einbeziehung des Gesamtzusammenhangs und des Zwecks der Regelung. Denn das Regelungskompodium umfasse nunmehr aufeinander abgestimmt alle Abzugstatbestände: § 9 Abs. 6, § 4 Abs. 9 EStG und korrespondierend die ausdrückliche Zuweisung zum Bereich der Sonderausgaben. Ausweislich der Materialien sei die Vermeidung erheblichen Verwaltungsaufwands und von Steuerausfällen von über 1 Milliarde Euro Zweck der Regelung.

### III.

Dem Bundestag, dem Bundesrat, dem Bundeskanzleramt, dem Bundesministerium der Finanzen, allen Landesregierungen, dem Präsidenten des Bundesfinanzhofs sowie der Bundesrechtsanwaltskammer, der Bundessteuerberaterkammer, dem Deutschen Anwaltverein, dem Deutschen Steuerberaterverband e.V., dem Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. und den jeweiligen Beteiligten der Ausgangsverfahren ist Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden. Geäußert haben sich die Bundesregierung, der Bundesfinanzhof mit einer Stellungnahme des VIII. Senats, die Bundesrechtsanwaltskammer, die Bundessteuerberaterkammer, der Deutsche Anwaltverein und im Verfahren 2 BvL 25/14 der Verfahrensbevollmächtigte des Klägers des Ausgangsverfahrens. 70

1. Die Bundesregierung hält § 9 Abs. 6 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes für verfassungsgemäß und die Vorlagen des Bundesfinanzhofs für unbegründet. 71

a) Die Sachmaterie sei durch ein besonders komplexes Wechselspiel verschiedener Rechtsmaterien gekennzeichnet. Über die zutreffende Berücksichtigung von Kosten für die Erstausbildung werde seit Langem intensiv gestritten. Daher spreche viel dafür, der Legislative weitgehende Einschätzungsprärogativen zuzuerkennen. 72

Es sei von einer geringen Prüfungsintensität im Sinne der Willkürformel auszugehen, da die Freiheitsrechte – entgegen dem ersten Anschein – nur in geringem Maße betroffen seien. Dies gelte insbesondere auch für Art. 12 GG. Die Regelung des § 9 Abs. 6 EStG weise keine objektiv berufsregelnde Tendenz auf und habe regelmäßig keinen entscheidenden Einfluss auf die Wahl des Ausbildungsplatzes. Denn die entscheidende Barriere seien Finanzierungsprobleme, die aber aus einer Kostenpflichtigkeit der Ausbildung resultierten. Die fehlende steuerliche Berücksichtigung als Erwerbsaufwand ändere daran nichts, da sich die Berück- 73

sichtigung über den Verlustvortrag nach § 10d EStG regelmäßig erst in Folgeperioden auswirke. Die künftige Steuererminderung sei aufgrund der Eigenheiten der Investitionen in Bildung nur sehr eingeschränkt beleihbar.

b) Die beanstandeten Normen verletzen nicht das Folgerichtigkeitsprinzip als Emanation des allgemeinen Gleichheitssatzes. 74

Es fehle bereits an einer Durchbrechung des Folgerichtigkeitsprinzips, da die Versagung des Erwerbsausgabenabzugs eine folgerichtige Konkretisierung des Veranlassungsprinzips sei. Ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und der einkommensteuerrechtlich relevanten Einnahmeerzielung sei nicht gegeben. Es ließen sich drei Aspekte unterscheiden, die eine Versagung des Erwerbsausgabenabzugs als folgerichtige Konkretisierung des Veranlassungszusammenhangs erscheinen ließen: die zeitliche Dimension, die Berührung der Privatsphäre und die internationale Dimension. Der zeitliche Zusammenhang zwischen Aufwendungen und auf Einnahmeerzielung gerichteter Tätigkeit sei ein Indiz für den geforderten Veranlassungszusammenhang. Eine Abschwächung der Veranlassung wegen eines zeitlichen Abstands trage der Tatsache Rechnung, dass bei einem längeren Zeitraum betreffenden Prognosen erhebliche Unsicherheiten entstünden. Dass sich Lernende noch vor der Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit anders entscheiden könnten, werde etwa an der relativ hohen Studienabbrecherquote deutlich. Ferner sei zu berücksichtigen, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung wegen ihres Zusammenhangs zur Privatsphäre untrennbar gemischte Aufwendungen darstellten. Die fraglichen Aufwendungen stellten sich als Ergebnis einer Vielzahl von individuellen Entscheidungen des Steuerpflichtigen dar. Mit Blick auf die internationale Dimension sei zu berücksichtigen, dass bei einer erstmaligen Berufsausbildung nicht notwendig ein Zusammenhang mit im Inland steuerpflichtigen Einkünften bestehe. Gerade bei international mobilen Berufen – etwa bei Piloten – seien in der Vergangenheit in der Rechtsprechung wiederholt Konstellationen entschieden worden, in denen eine Steuerpflicht in Deutschland weitgehend vermieden worden sei. 75

Ferner sei zu beachten, dass sich der Gesetzgeber trotz der maßgeblichen privaten Mitveranlassung dazu entschieden habe, einen Sonderausgabentatbestand zu schaffen. Er habe damit seinen – vom Bundesverfassungsgericht zuerkannten – Gestaltungsspielraum genutzt und eine Zuordnung zu den Sonderausgaben im Grenzbereich zwischen Privatsphäre und Erwerbssphäre vorgenommen. 76

Auch die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs auf einen Höchstbetrag von inzwischen 6.000 Euro sei unschädlich, insbesondere wenn man berücksichtige, dass die Berufsausbildung ohnehin massiv aus öffentlichen Mitteln gefördert werde.

Im Übrigen sei die Versagung des Abzugs von Erwerbsaufwendungen jedenfalls gerechtfertigt. Erstens handele es sich um eine zulässige und realitätsgerechte Typisierung, weil die Erstausbildung in der Mehrzahl der Fälle der nächste biographische Schritt nach Abschluss der allgemeinen Schulausbildung sei und die Erstausbildung in besonderem Maße, der typischen Lebens- und Alterssituation entsprechend, die persönliche Entwicklung und die Erlangung einer gesellschaftlichen Stellung betreffe. Zweitens trage die Regelung der Besonderheit bei der erstmaligen Berufsausbildung Rechnung, dass der Aufwand typischerweise durch die Eltern getragen werde und insoweit steuerliche Begünstigungstatbestände bestünden, insbesondere die Eltern von Lernenden regelmäßig in den Genuss kindbezogener Freibeträge oder von Kindergeld kämen. Drittens vermeide die Regelung Abgrenzungsschwierigkeiten, etwa zu den Kosten allgemeinbildender Schulen, und einen hohen Verwaltungsaufwand für vergleichsweise geringe steuerliche Auswirkungen. 77

c) Es liege auch keine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips und des subjektiven Nettoprinzips vor. 78

Die verfassungsrechtliche Rechtsprechung zu zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand sei auf eigene Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung nicht anwendbar. Aufwendungen für die Ausbildung des Kindes seien für die Eltern wegen der familienrechtlichen Verpflichtung, für die Ausbildung aufzukommen (§ 1610 Abs. 2 BGB), zwangsläufig. Eine derartige Verpflichtung gegen sich selbst bestehe nicht. Der Gesetzgeber habe ferner davon ausgehen dürfen, dass die Aufwendungen typischerweise gerade nicht bei dem in der erstmaligen Berufsausbildung befindlichen Kind entstünden. Über die staatliche Finanzierung der Bildungseinrichtungen hinaus bestünden umfassende staatliche Instrumente der Ausbildungsförderung. Wenn überhaupt privater Aufwand entstehe, werde dieser typischerweise entsprechend der familienrechtlichen Rechtslage von den Eltern getragen. 79

Die Aufwendungen seien aus Sicht der Lernenden regelmäßig weitgehend nicht zwangsläufig. Zwar möge das Ob einer erstmaligen Berufsausbildung 80

zwangsläufig sein, bei der Frage, wie die Ausbildung durchgeführt werde, bestünden aber regelmäßig erhebliche Entscheidungsspielräume. Insbesondere sei zu berücksichtigen, dass Bildung in Deutschland, einschließlich der tertiären Bildung, intensiv durch den Staat finanziert werde und typischerweise keine Notwendigkeit bestehe, auf private Anbieter zurückzugreifen. Soweit überhaupt Aufwendungen zwangsläufig seien, habe der Gesetzgeber sie durch einen Höchstbetrag typisierend begrenzen dürfen. Durch den Sonderausgabenabzug bis zum Höchstbetrag von 6.000 Euro sei der zwangsläufige Aufwand typischerweise abgedeckt. Für die Zulässigkeit einer solchen Typisierung spreche ein Erst-Recht-Schluss: Im Bereich der wirklich zwangsläufigen Aufwendungen der Eltern habe das Bundesverfassungsgericht eine Typisierung der Aufwendungen für zulässig erklärt. Selbst wenn Eltern ihren Kindern nach § 1610 Abs. 2 BGB eine teure Ausbildung zahlen müssten, könnten sie nur die pauschalen kindbezogenen Freibeträge (§§ 32, 33a EStG) geltend machen. Wenn ein pauschaler Betrag für die Eltern verfassungsrechtlich zulässig sei, müsse dies erst recht dort gelten, wo es um die eigene Ausbildung gehe und mithin gerade keine zivilrechtliche Verpflichtung bestehe.

Schließlich sei auch die Rechtstechnik des Sonderausgabenabzugs mit Blick auf die Verpflichtung zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu beanstanden. Insbesondere lasse sich dagegen nicht einwenden, dass der Sonderausgabenabzug an sich zu schwach sei, weil er nur in der Periode wirke, in der die Aufwendungen getätigt würden, und keine Übertragung in Folgeperioden möglich sei. Denn im Bereich des subjektiven Nettoprinzips sei ein Gegenwartsbezug unstreitig anerkannt. Auch Eltern könnten ihre Aufwendungen, die für die Ausbildung ihres Kindes entstanden seien, nicht in Folgeperioden vortragen, wo diese günstiger sein könnten. Vor dem Hintergrund der familienrechtlichen Vorgaben sei es zudem konsequent, dass sich der Sonderausgabenabzug nur auswirke, wenn der Steuerpflichtige über eigene Einkünfte verfüge. 81

d) Die geltend gemachte Ungleichbehandlung durch die gesetzliche Regelung zu den Ausbildungsdienstverhältnissen bestehe ebenfalls nicht. Aufwendungen im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses seien wesentlich ungleich zu den Fällen, in denen der Abzug von Erwerbсаufwendungen ausgeschlossen sei. Denn bei Ausbildungsdienstverhältnissen trete neben die allgemeine gemischte Veranlassung der Bildungsaufwendungen zusätzlich eine unmittelbare Veranlassung durch das laufende Dienstverhältnis. Diese Veranlassung überwiege, sodass die Privatnützigkeit der Bildungsaufwendungen in den Hintergrund trete. Wann eine Unmittelbarkeit vorliege, die die Annahme eines Ausbildungsdienstverhältnisses 82

rechtfertige, sei keine Frage des Verfassungsrechts, sondern des einfachen Rechts.

Dagegen lasse sich nicht einwenden, dass bei einer Sicherung durch Rückzahlungsklauseln ökonomisch nur eine Gehaltsverschiebung stattfinde. Denn die Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber trügen zwar die Kosten der Ausbildung, um sich während der Bindungsdauer der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer deren Dienste zu sichern. Ob letztere sich dadurch aber verpflichteten, zu einem geringeren Gehalt zu arbeiten, als sie es am Markt erzielen könnten, erscheine nicht sicher. Ein wesentlicher Unterschied bestehe jedenfalls darin, dass bei einem Fehlschlagen der Ausbildung im Falle der Eigeninvestition der Lernende das Risiko trage, während dies im Fall der Fremdinvestition der Kostenträger sei. 83

e) Schließlich zwängen auch die Pilotenfälle zu keiner anderen Bewertung. Es handele sich um eine kleine Randgruppe, die schon keiner besonderen gesetzlichen Regelung bedürft habe. Zwar sei in diesem Bereich eine Häufung von Streitfällen zu verzeichnen, empirische Daten legten aber eine geringe Bedeutung nahe. Im Jahr 2014 habe es nach den Daten des Luftfahrtbundesamtes lediglich 1.008 Neuanmeldungen zur Ausbildung fliegerischen Personals gegeben, was einem Anteil von 0,1 % aller Teilnehmer von vollqualifizierenden Berufsausbildungen entspreche. Darunter seien zudem Personen, die bereits eine erste Berufsausbildung abgeschlossen hätten oder – insbesondere beim Militär – in einem Ausbildungsdienstverhältnis stünden. 84

Außerdem sei der Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen für den Erwerb der Pilotenlizenz und der später im Inland steuerbaren Tätigkeit in zweifacher Hinsicht gelockert. Zum einen weise auch die Ausbildung zum Piloten eine gewisse Privatnützigkeit auf. Inhalte, die auch außerhalb der Fliegerei genutzt werden könnten, seien insbesondere: Risikoeinschätzung, Umgang mit Gefahrensituationen, medizinische und psychologische Kenntnisse. Zudem könne die Ausbildung auch einen Nutzen für die Privatfliegerei mit sich bringen. Zum anderen seien die vermittelten Fähigkeiten in besonderem Maße international mobil. Damit böten sich den Angehörigen dieser Berufsgruppe mehr Möglichkeiten, ihre steuerliche Situation in der Weise zu optimieren, dass die Einkünfte im Ausland nur einer niedrigen Besteuerung unterlägen oder gar nicht besteuert würden. Der Besteuerung im Inland könne dabei entgegenstehen, dass sie als unbeschränkt Steuerpflichtige nach Doppelbesteuerungsabkommen freigestellte Einkünfte erzielten oder mangels inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts gar 85

nicht im Inland unbeschränkt steuerpflichtig seien. Diese Möglichkeiten könnten auch wahrgenommen werden, nachdem vorgetragene Verluste im ersten Jahr oder in den ersten beiden Jahren der Berufstätigkeit im Inland genutzt worden seien.

2. Der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs hat mitgeteilt, dass er an seiner im Urteil vom 5. November 2013 (- VIII R 22/12 -, BFHE 243, 486) dargelegten Sichtweise festhalte. In diesem Fall, der Aufwendungen für ein Jurastudium als vorweggenommene Betriebsausgaben bei den späteren Einkünften aus selbständiger Arbeit als Rechtsanwalt betraf, versagte der VIII. Senat die Anerkennung als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 9 EStG. Er hielt die Neuregelungen der § 4 Abs. 9, § 12 Nr. 5 EStG für verfassungsgemäß. Sie verstießen insbesondere nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung durch das Prinzip der Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit, da ihnen eine realitätsgerechte Typisierung zugrunde liege. Durch die Zuordnung der Aufwendungen für ein Erststudium zu den Sonderausgaben dürfte sich in der überwiegenden Zahl der Fälle infolge der Versagung des Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzugs keine relevante steuerliche Auswirkung ergeben, auch wenn der Sonderausgabenabzug bei fehlenden positiven Einkünften regelmäßig ins Leere laufe. Die Typisierung Sorge für mehr Steuergerechtigkeit und vermeide Widersprüche zu anderen gesetzlichen Regelungen. Dafür spreche nicht zuletzt, dass Berufsausbildungskosten noch nicht in direktem Zusammenhang mit einer konkreten Einnahmenerzielung im Rahmen eines bereits zugesagten Dienstverhältnisses stünden, sondern losgelöst von einem späteren Anstellungsverhältnis zunächst primär der individuellen Bereicherung des Steuerpflichtigen durch die Erlangung von Kenntnissen und Fertigkeiten im Sinne einer Ausbildung dienten. Es handle sich um sogenannte gemischt veranlasste Aufwendungen, die nicht zwangsläufig dem objektiven Nettoprinzip zuzuordnen seien, weil ein unmittelbarer und direkter Anknüpfungspunkt an eine spätere Berufstätigkeit fehle und möglicherweise auch private Interessen eine Rolle spielten. Dem Gesetzgeber stehe es daher im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit grundsätzlich frei, ob er Aufwendungen für eine Erstausbildung oder ein Erststudium wegen ihrer Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit den Werbungskosten oder Betriebsausgaben zuordne oder ob er die private Mitveranlassung systematisch in den Vordergrund stelle und eine Zuordnung zu den Sonderausgaben vornehme. Die in § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG getroffene Entscheidung des Gesetzgebers sei daher verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden und beinhalte auch keinen Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip.

86



3. Die Bundesrechtsanwaltskammer, die Bundessteuerberaterkammer und der Deutsche Anwaltverein folgen der Einschätzung des vorlegenden Senats des Bundesfinanzhofs, dass es verfassungswidrig sei, die Kosten einer Erstausbildung im Grundsatz nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Sie verweisen übereinstimmend auf einen hinreichend engen Veranlassungszusammenhang (auch) zwischen Aufwendungen für die Erstausbildung und Erwerbseinnahmen. Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer würde die allgemeine Anerkennung von Berufsausbildungskosten als Werbungskosten zudem für eine Vereinfachung des Steuerrechts und eine erhöhte Rechtssicherheit sorgen und derzeit bestehende Brüche vermeiden. Der Deutsche Anwaltverein hält wegen des Berufswahlbezugs der Regelung (Art. 12 Abs. 1 GG) einen intensiven Kontrollmaßstab für geboten und wegen des zukünftig existenzsichernden Charakters der Aufwendungen auch eine Verletzung des subjektiven Nettoprinzips für gegeben. 87

4. Der Verfahrensbevollmächtigte des Klägers des Ausgangsverfahrens zu dem Verfahren 2 BvL 25/14 trägt vor, dass der Kläger abweichend von der Darstellung im Vorlagebeschluss parallel zur Flugausbildung nicht mehr aktiv studiert habe. 88

## B.

Die Vorlagen sind zulässig. 89

Die Vorlagebeschlüsse werden den sich aus Art. 100 Abs. 1 GG und § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ergebenden Anforderungen gerecht. Der Bundesfinanzhof hat den Regelungsinhalt sowie die Entscheidungserheblichkeit der Norm unter Berücksichtigung der Historie herausgearbeitet und seine Auffassung von der Verfassungswidrigkeit der Norm in Auseinandersetzung mit der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung nachvollziehbar begründet. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG verpflichtet das vorliegende Gericht nicht, auf jede denkbare Rechtsauffassung einzugehen (BVerfGE 141, 1 <11 Rn. 22>; 145, 106 <141 Rn. 96>). 90

Soweit der Bundesfinanzhof die Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Norm unter der Voraussetzung angenommen hat, dass „keine weiteren einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern“, ist der zutreffende Umstand angesprochen, dass die Regelung des § 9 Abs. 6 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes nicht 91

isoliert, sondern im Zusammenhang mit weiteren Vorschriften zu bewerten ist, die für die Berücksichtigung der Kosten einer ersten Ausbildung oder eines ersten Studiums von Relevanz sind. Die Prüfung ist deshalb – auch mit Rücksicht auf die Befriedungsfunktion der Normenkontrollentscheidung (vgl. BVerfGE 44, 322 <337 f.>; 132, 302 <316 Rn. 39>; 135, 1 <12 Rn. 33 f.>; 139, 285 <297 Rn. 38>) – auf § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu erstrecken.

Dagegen ist die Frage, ob mit § 9 Abs. 6 EStG eine verfassungswidrige Rückwirkung verbunden war, nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Die Vorlagefrage beschränkt sich auf die Einfügung von § 9 Abs. 6 EStG durch Art. 2 Nr. 4 BeitrRLUmsG, der den zeitlichen Anwendungsbereich nicht regelt, und erfasst nicht die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs durch § 52 Abs. 23 Buchstabe d EStG in der Fassung von Art. 2 Nr. 34 Buchstabe d BeitrRLUmsG. 92

### C.

§ 9 Abs. 6 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes ist mit dem Grundgesetz vereinbar. Die Vorschrift verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). 93

### I.

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (1.). Er bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und das Gebot, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten (2.). In Verbindung mit Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG verpflichtet er 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 (3.). Der einfache Gesetzgeber bemisst die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach dem (die betriebliche/berufliche Sphäre betreffenden) objektiven und dem (die private Sphäre betreffenden) subjektiven Nettoprinzip. Bei der Bewertung und Gewichtung von Lebenssachverhalten im Schnittbereich zwischen beruflicher und privater Sphäre verfügt er verfassungsrechtlich – unter Beachtung sonstiger grundrechtlicher Bindungen – über erhebliche Gestaltungs- und Typisierungsspielräume (4.). 94

1. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (BVerfGE 110, 412 <431>; 116, 164 <180>; 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 145, 106 <141 f. Rn. 98>; 148, 147 <183 Rn. 94>). Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen (BVerfGE 75, 108 <157>; 107, 218 <244>; 115, 381 <389>; 141, 1 <38 Rn. 93>; 145, 106 <142 Rn. 98>). 95

Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (stRspr; vgl. BVerfGE 105, 73 <111>; 107, 27 <45 f.>; 112, 268 <279>; 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 133, 377 <407 Rn. 74>; 138, 136 <180 Rn. 121>; 145, 106 <142 Rn. 98>). Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (stRspr; vgl. BVerfGE 110, 274 <291>; 112, 164 <174>; 116, 164 <180>; 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 133, 377 <407 Rn. 74>; 138, 136 <180 f. Rn. 121 f.>; 141, 1 <38 f. Rn. 93>; 145, 106 <142 Rn. 98>; 148, 147 <184 Rn. 94 f.>). Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (vgl. BVerfGE 124, 199 <220>; 129, 49 <68>; 130, 240 <253>; 132, 179 <188 Rn. 30>; 133, 59 <86 Rn. 72>; 135, 126 <143 Rn. 52>; 141, 1 <38 Rn. 93>; 145, 106 <142 Rn. 98>; 148, 147 <183 f. Rn. 94>). 96

Art. 3 Abs. 1 GG ist 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 (vgl. BVerfGE 1, 14 <52>; 89, 132 <141>; 105, 73 <110>; 107, 27 <45 f.>; 110, 412 <431 f.>; 113, 167 <214>; 145, 106 <143 Rn. 101>; stRspr). Willkür des Gesetzgebers kann zwar nicht schon dann bejaht werden, wenn er unter mehreren Lösungen nicht die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat (BVerfGE 55, 72 <90>; 89, 132 <141 f.>). Es genügt aber Willkür im objektiven 97

Sinn, das heißt die tatsächliche und eindeutige Unangemessenheit der Regelung in Bezug auf den zu ordnenden Gesetzgebungsgegenstand (BVerfGE 4, 144 <155>; 36, 174 <187>; 55, 72 <90>; 145, 106 <143 Rn. 101>). Der Spielraum des Gesetzgebers endet dort, wo die ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung fehlt (BVerfGE 9, 334 <337>; 55, 72 <90>; 76, 256 <329>; 85, 176 <187>; 101, 275 <291>; 115, 381 <389>; 141, 1 <39 Rn. 94>; 145, 106 <143 Rn. 101>).

Die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen steigen bis hin zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung, insbesondere wenn und soweit sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann (vgl. BVerfGE 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 138, 136 <181 Rn. 122>; 139, 285 <309 Rn. 71>; 141, 1 <39 Rn. 94>; 145, 106 <145 Rn. 105>; 148, 147 <184 Rn. 95>). 98

2. Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit (BVerfGE 6, 55 <70>), der gebietet, die Belastung mit Finanzzwecksteuern an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten (BVerfGE 137, 350 <367 Rn. 43>; 148, 217 <244 Rn. 106>). Das gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (BVerfGE 43, 108 <120>; 61, 319 <343 f.>; 66, 214 <223>; 82, 60 <86>; 89, 346 <352>; 127, 224 <248>; 145, 106 <142 f. Rn. 99>). Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss (BVerfGE 82, 60 <89>; 99, 246 <260>; 107, 27 <46 f.>; 116, 164 <180>; 122, 210 <231>; 145, 106 <142 f. Rn. 99>; 148, 217 <244 Rn. 106>). 99

a) Bei der Auswahl des Steuergegenstandes belässt der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum (BVerfGE 127, 1 <27>; 139, 285 <309 Rn. 72>; 145, 106 <143 f. Rn. 102>; 148, 147 <184 f. Rn. 96>). Unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen muss die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes folgerichtig im Sinne von belas- 100

tungsgleich erfolgen (BVerfGE 84, 239 <271>; 93, 121 <136>; 99, 88 <95>; 99, 280 <290>). Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung (folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangsstatbestandes) bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (vgl. BVerfGE 105, 73 <125>; 137, 350 <366 Rn. 41>; 138, 136 <181 Rn. 123>; 141, 1 <40 Rn. 96>; 145, 106 <144 Rn. 104>; 148, 147 <184 Rn. 96>; stRspr).

b) Der Gesetzgeber darf allerdings bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. BVerfGE 84, 348 <359>; 113, 167 <236>; 126, 268 <278 f.>; 133, 377 <412 Rn. 86>; 145, 106 <145 Rn. 106>). Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist er berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt (vgl. BVerfGE 11, 245 <254>; 78, 214 <227>; 84, 348 <359>; 122, 210 <232>; 126, 268 <278>; 133, 377 <412 Rn. 86>; 145, 106 <145 f. Rn. 106>). 101

Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (vgl. BVerfGE 82, 159 <185 f.>; 122, 210 <232>; 126, 268 <279>; 133, 377 <412 Rn. 87>). Begünstigungen oder Belastungen können in einer gewissen Bandbreite zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung nach oben und unten pauschalierend bestimmt werden (BVerfGE 111, 115 <137>). Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen (BVerfGE 122, 210 <232 f.>; 126, 268 <279>; 132, 39 <49 Rn. 29>; 133, 377 <412 Rn. 87>). Insbesondere darf der Gesetzgeber keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (vgl. BVerfGE 116, 164 <182 f.>; 122, 210 <232 f.>; 126, 268 <279>; 132, 39 <49 Rn. 29>; 133, 377 <412 Rn. 87>; 137, 350 <375 Rn. 66>; 145, 106 <146 Rn. 107>). 102

Die Vorteile der Typisierung müssen im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (BVerfGE 110, 274 <292>; 117, 1 <31>; 120, 1 <30>; 123, 1 <19>; 133, 377 <413 Rn. 88>; 137, 350 <375 Rn. 66>; 145, 106 <146 f. Rn. 108>). Typisierung setzt voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist (BVerfGE 63, 119 <128>; 84, 348 <360>; 126, 233 <263 f.>; 133, 377 <413 Rn. 88>; 145, 106 <146 f. Rn. 108>). 103

3. 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). 104

a) Ebenso wie der Staat nach Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 Abs. 1 GG verpflichtet ist, dem mittellosen Bürger diese Mindestvoraussetzungen erforderlichenfalls durch Sozialleistungen zu sichern, darf er dem Bürger das selbst erzielte Einkommen jedenfalls bis zu diesem Betrag nicht entziehen (vgl. BVerfGE 82, 60 <85>; 120, 125 <154 f.>). Aus Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 GG sowie aus Art. 6 Abs. 1 GG folgt ferner, dass bei der Besteuerung einer Familie jedenfalls das – durch das Sozialhilferecht bestimmte – Existenzminimum für sämtliche Familienmitglieder steuerfrei bleiben muss (BVerfGE 82, 60 <85 f., 94>; 99, 246 <259 f.>; 107, 27 <48 f.>; 112, 164 <175>). 105

b) Die verminderte Leistungsfähigkeit durch Unterhaltsverpflichtungen darf auch bei Beziehern höherer Einkommen nach Art. 3 Abs. 1 GG vom Gesetzgeber nicht unberücksichtigt bleiben (BVerfGE 82, 60 <86 f.>; 99, 246 <260>). Beim Kindesunterhalt folgt diese Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips zusätzlich aus den grundlegenden Entscheidungen der Verfassung in Art. 1 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG. Der Staat darf auf die Mittel, die für den Lebensunterhalt von Kindern unerlässlich sind, nicht in gleicher Weise zugreifen wie auf finanzielle Mittel, die zur Befriedigung beliebiger Bedürfnisse eingesetzt werden. Er muss die Entscheidung der Eltern zugunsten von Kindern achten und darf den Eltern im Steuerrecht nicht etwa die „Vermeidbarkeit“ von Kindern in gleicher Weise entgegenhalten wie die Vermeidbarkeit sonstiger Lebensführungskosten (BVerfGE 82, 60 <87>; 89, 346 <352 f.>; 107, 27 <48 f.>). 106

Der Höhe nach muss der Staat bei der Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit den Unterhaltsaufwand für Kinder des Steuerpflichtigen jedenfalls in dem Umfang als besteuerebares Einkommen außer Betracht lassen, in dem die Unterhaltsaufwendungen zur Gewährleistung des Existenzminimums der Kinder erforderlich sind. Denn das Existenzminimum muss dem Steuerpflichtigen nicht nur nach Abzug der Steuern erhalten bleiben. Vielmehr darf der Gesetzgeber nur das darüberhinausgehende Einkommen der Besteuerung unterwerfen, weil andernfalls Familien mit Kindern gegenüber Kinderlosen benachteiligt würden (BVerfGE 82, 60 <86 f.>). 107

4. Der einfache Gesetzgeber bemisst die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip (a). Bei der Bewertung und Gewichtung von Lebenssachverhalten im Schnittbereich zwischen beruflicher und privater Sphäre verfügt er verfassungsrechtlich – unter Beachtung sonstiger grundrechtlicher Bindungen – über erhebliche Gestaltungs- und Typisierungsspielräume (b). 108

a) Nach dem vom Gesetzgeber der Einkommensbesteuerung zugrunde gelegten objektiven und subjektiven Nettoprinzip unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinkünften einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Deshalb sind Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit gemäß §§ 4, 9 EStG und existenzsichernde Aufwendungen im Rahmen von Sonderausgaben, Familienleistungsausgleich und außergewöhnlichen Belastungen gemäß §§ 10 ff., 31 f., 33 ff. EStG grundsätzlich steuerlich abziehbar. 109

Im Rahmen des objektiven Nettoprinzips hat der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen beziehungsweise beruflichen Bereich, derentwegen diese Aufwendungen von den Einkünften grundsätzlich abzuziehen sind, danach vorgenommen, ob eine betriebliche beziehungsweise berufliche Veranlassung besteht (vgl. § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dagegen mindern einfachrechtlich Aufwendungen für die Lebensführung – außerhalb des Rahmens von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen – gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage; dies gilt gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch für solche Lebensführungskosten, „die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steu- 110

erpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“.

b) Für Lebenssachverhalte im Schnittbereich zwischen beruflicher und privater Sphäre ist eine gesetzgeberische Bewertung und Gewichtung der dafür kennzeichnenden multikausalen und multifinalen Wirkungszusammenhänge verfassungsrechtlich zulässig. Die tatbestandliche Qualifikation von Aufwendungen nach Maßgabe der einfachgesetzlichen Grundregeln ist zu unterscheiden von der verfassungsrechtlich zulässigen gesetzgeberischen Bewertung und Gewichtung der unterschiedlichen jeweils betroffenen Sphären (vgl. BVerfGE 122, 210 <238 f.>) (aa). Die insoweit bestehende Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers entlastet ihn allerdings nicht von einer differenzierenden Würdigung und Berücksichtigung von Aufwendungen innerhalb einer grundrechtlich besonders geschützten Sphäre privater Lebensführung (bb).

aa) Die Abgrenzung, ob Aufwendungen den Bereich der Einkommenserzielung, die berufliche Sphäre oder den einkommensteuerlich (jedenfalls im Grundsatz) unbeachtlichen Bereich des Privaten und der Einkommensverwendung betreffen, ist nicht immer leicht durchzuführen, weil beide Bereiche im Leben eines Menschen häufig gleichzeitig eine Rolle spielen, so dass Aufwendungen für den privaten Bereich in mehr oder minder großem Umfang in den beruflichen Bereich hinüberwirken und umgekehrt (BVerfGE 47, 1 <23>). Die Zuordnung derartiger gemischt veranlasster Aufwendungen zu Werbungskosten (Betriebsausgaben) oder zu Kosten der Lebensführung, die gegebenenfalls als Sonderausgaben abzugsfähig sind, ist in erster Linie ein vom Steuergesetzgeber zu lösendes Problem (vgl. BVerfGE 47, 1 <23>). Es steht ihm grundsätzlich frei, ob er sie wegen ihrer Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit als Werbungskosten und Betriebsausgaben behandelt oder ob er sie wegen der privaten Mitveranlassung durch eine spezielle Norm als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen qualifiziert (vgl. BVerfGE 112, 268 <281 f.>). Das Bundesverfassungsgericht kann nur eingreifen und eine vom Gesetzgeber getroffene Lösung beanstanden, wenn sich dieser bei der Abgrenzung evident nicht mehr vom Gerechtigkeitsdenken leiten lässt, sondern willkürlich verfährt (BVerfGE 47, 1 <23>; vgl. ferner Hey, FR 2008, S. 1033 <1038>; Thiemann, JZ 2015, S. 866 <870>).

Auf der Grundlage einer verfassungsrechtlich zulässigen Bewertung von Aufwendungen als beruflich und privat (mit-)veranlasst eröffnen sich dem Gesetzgeber zudem erhebliche Typisierungsspielräume bei deren einkommensteuerrechtli-



cher Behandlung. Er darf im Interesse eines praktikablen Gesetzesvollzugs die typische private Mitveranlassung bei der Bestimmung des abzugsfähigen Aufwands mit generalisierenden, typisierenden und pauschalierenden Regelungen berücksichtigen (vgl. BVerfGE 122, 210 <240>).

bb) Soweit er Aufwendungen zulässigerweise der privaten Lebensführung zuzuordnet, stehen diese damit allerdings nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Der Gesetzgeber 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 <48 f.>; 112, 268 <280>; 122, 210 <234 f.>). Das Bundesverfassungsgericht hat insbesondere aus Art. 6 Abs. 1 GG – unabhängig von der steuerrechtlichen Systematik – eine verfassungsrechtliche Pflicht zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung privat (mit-)veranlasster Kosten abgeleitet, wie der (nicht als existenzsichernd im engeren Sinne qualifizierten) Kosten einer auswärtigen Unterbringung von Kindern im Zusammenhang mit einer beruflichen Ausbildung (vgl. BVerfGE 89, 346 <354 f.>), der Kosten einer doppelten Haushaltsführung bei beiderseits berufstätigen Ehegatten (vgl. BVerfGE 107, 27 <53 ff.>) und erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten (vgl. BVerfGE 112, 268 <281 f.>).

## II.

Nach diesen Maßstäben ist § 9 Abs. 6 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. § 9 Abs. 6 EStG bewirkt zwar eine steuerliche Ungleichbehandlung von Aufwendungen des Steuerpflichtigen 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 (1.). Für die Differenzierung besteht jedoch ein sachlich einleuchtender Grund (2.). Die Begrenzung des Sonderausga-

benabzugs für Erstausbildungskosten auf einen Höchstbetrag von 4.000 Euro in den Streitjahren verstößt auch weder gegen das Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums noch ist sie bei einer Würdigung im Lichte betroffener Grundrechte zu beanstanden (3.).

1. § 9 Abs. 6 EStG nimmt Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, generell von dem Begriff der Werbungskosten im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG aus. Die Vorschrift konkretisiert den allgemeinen Werbungskostenabzugstatbestand des § 9 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG dahingehend, dass diese Aufwendungen in keinem Fall beruflich veranlasst und damit weder unbeschränkt abzugsfähig sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 2, § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG) noch als negative Einkünfte in andere Veranlagungszeiträume zurück- oder vorgetragen werden können (§ 10d EStG). Stattdessen mindern sie lediglich gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 in Verbindung mit § 2 Abs. 4 EStG als Sonderausgaben – in den Streitjahren bis zur Höhe von 4.000 Euro, heute bis zur Höhe von 6.000 Euro – das zu versteuernde Einkommen in dem Jahr, in dem sie anfallen. 116

Dagegen können Aufwendungen für weitere Ausbildungen und für Erstausbildungen beziehungsweise Erststudien, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden, wie andere Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen als Werbungskosten im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abzugsfähig sein und negative Einkünfte im Sinne von § 10d EStG begründen, soweit sie beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (vgl. den Vorlagebeschluss vom 17. Juli 2014 im Verfahren VI R 2/12, BFHE 247, 25 <41 Rn. 69>). Ein Werbungskostenabzug setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige gegenwärtig bereits Einnahmen erzielt. Solche Aufwendungen sind als vorab entstandene (vorweggenommene) Werbungskosten abziehbar, wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (vgl. den Vorlagebeschluss vom 17. Juli 2014 im Verfahren VI R 2/12, BFHE 247, 25 <42 f. Rn. 73>). 117

2. Diese Ungleichbehandlung von Aufwendungen für eine Erstausbildung beziehungsweise ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, einerseits und Aufwendungen für eine bereits ausgeübte Erwerbstätigkeit sowie für weitere Ausbildungen und für Erstausbildungen (Erststudiengänge) im Rahmen eines Dienst- 118

verhältnisses andererseits ist nicht willkürlich. Erhöhte Anforderungen an den Differenzierungsgrund mit Rücksicht darauf, dass sich die Ungleichbehandlung auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten (Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG) auswirken kann, sind nicht geboten (a). Der Gesetzgeber kann sich für die Zuordnung der Aufwendungen für eine Erstausbildung zu den Sonderausgaben auf sachlich einleuchtende Gründe berufen (b).

a) Die Differenzierung zwischen Aufwendungen für eine Erstausbildung beziehungsweise ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, einerseits und Aufwendungen für eine bereits ausgeübte Erwerbstätigkeit sowie für weitere Ausbildungen und für Erstausbildungen (Erststudiengänge) im Rahmen eines Dienstverhältnisses andererseits ist am Gleichheitssatz in seiner Eigenschaft als Willkürverbot zu messen. Einer Verschärfung des Maßstabs, weil sich die Ungleichbehandlung auf die Ausübung der Berufswahlfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) auswirken kann, bedarf es nicht. 119

Zwar ist das Absolvieren einer berufsbezogenen (Erst-)Ausbildung durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützt (vgl. Manssen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 61; Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, 15. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 93 ff.). Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG gewährleistet das Recht der freien Berufswahl und das damit in engem Zusammenhang stehende Recht, die Ausbildungsstätte frei zu wählen (vgl. BVerfGE 33, 303 <329 f.>; 134, 1 <13 f. Rn. 37>; 147, 253 <306 Rn. 104>). 120

Die Zuordnung von Erstausbildungskosten zu den Sonderausgaben und der damit verbundene Ausschluss eines Verlustabzugs nach § 10d EStG hat jedoch keine objektiv berufsregelnde Tendenz. Entscheidend für den Zugang zu einer bestimmten Ausbildung oder Ausbildungsstelle ist deren Finanzierbarkeit durch die Auszubildenden und Studierenden. Die Finanzierbarkeit hängt maßgeblich davon ab, ob und in welcher Höhe der Auszubildende/Studierende während der Ausbildung über eigene Einkünfte oder eigenes Vermögen verfügt beziehungsweise ihm Unterhaltsansprüche oder Ansprüche nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz zustehen. Diese Finanzierungsmöglichkeiten sind unabhängig davon, ob Aufwendungen für die Ausbildung in spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen werden können. Dies gilt auch für eine Kreditfinanzierung der Ausbildung, weil es für deren Inanspruchnahme darauf ankommt, wie potentielle Kreditgeber die Kreditwürdigkeit des Auszubildenden/Studierenden im Ausbildungszeit- 121

raum beurteilen. Die Möglichkeit eines Verlustabzugs in späteren Veranlagungszeiträumen dürfte dafür allenfalls von untergeordneter Bedeutung sein.

b) Für die Zuordnung der Aufwendungen für eine Erstausbildung zu den Sonderausgaben gibt es sachlich einleuchtende Gründe. Der Gesetzgeber durfte diese Aufwendungen als wesentlich privat (mit-)veranlasst qualifizieren (aa) und den objektiven Zusammenhang mit einem konkreten späteren Beruf als typischerweise gering ausgeprägt bewerten (bb). Es ist deshalb nicht zu beanstanden, dass er sie als jedenfalls untrennbar gemischt veranlasste Aufwendungen systematisch den Sonderausgaben zugeordnet hat (cc). Die Gründe für Zweit- und weitere Ausbildungen (Studiengänge) sind demgegenüber so heterogen, dass sie sich einer typisierenden Erfassung als maßgeblich privat (mit-)veranlasst entziehen (dd). Erstausbildungen und Erststudiengänge im Rahmen eines Dienstverhältnisses unterscheiden sich von anderen Erstausbildungen und -studiengängen durch die bereits während der Ausbildung ausgeübte Erwerbstätigkeit (ee). 122

aa) Nach Auffassung des Gesetzgebers gehört die erste Berufsausbildung typischerweise zu den Grundvoraussetzungen für die Lebensführung, weil sie Vorsorge für die persönliche Existenz bedeutet und dem Erwerb einer selbstständigen und gesicherten Position im Leben dient. Er ordnet deshalb Aufwendungen für die erste Berufsausbildung ebenso wie Aufwendungen für Erziehung und andere Grundbedürfnisse schwerpunktmäßig den Kosten der Lebensführung zu (vgl. BTDrucks 15/3339, S. 10; 17/7524, S. 10). 123

Die Wertung des Gesetzgebers, dass Aufwendungen für eine Erstausbildung im Anschluss an die allgemeine Schulbildung für die Lebensführung, die wirtschaftliche und die gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen jedenfalls nicht nur von völlig untergeordneter Bedeutung sind, ist nicht zu beanstanden (vgl. BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 8. Juli 1993 - 2 BvR 773/93 -, Rn. 2; Beschluss des Dreierausschusses des Ersten Senats vom 10. Dezember 1973 - 1 BvR 348/73 -; ebenso Schild, Sonderausgaben als Kategorie des Einkommensteuerrechts, 2017, S. 96 f.; Förster, DStR 2012, S. 486 <490 f.>; G. Kirchhof, DStR 2013, S. 1867 <1870>; Thiemann, JZ 2015, S. 866 <872>; Thürmer, in: Blümich, EStG, § 9 Rn. 685 <Juni 2018>; a.A. Bergkemper, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 EStG Rn. 608 <August 2018>; Fuhrmann, in: Korn, EStG, § 9 Rn. 616 <Januar 2016>; Pfab, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, 2008, S. 283 f.; Söhn, in: Festschrift für Hermann Otto Solms, 2005, S. 97 <101 f.>; Dreseck, 124

DStR 2004, S. 1766 <1771>). Die Erstausbildung oder das Erststudium unmittelbar nach dem Schulabschluss vermittelt nicht nur Berufswissen, sondern prägt die Person in einem umfassenderen Sinne, indem sie die Möglichkeit bietet, sich seinen Begabungen und Fähigkeiten entsprechend zu entwickeln und allgemeine Kompetenzen zu erwerben, die nicht zwangsläufig für einen künftigen Beruf notwendig sind. Sie weist damit eine besondere Nähe zur Persönlichkeitsentwicklung auf (vgl. Manssen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 13 f.).

Die Qualifikation der dafür erforderlichen Aufwendungen als durch die allgemeine Lebensführung (privat) veranlasst korrespondiert damit, dass eine Erstausbildung nach § 1610 Abs. 2 BGB noch von der Unterhaltspflicht der Eltern umfasst ist. Diese schulden – in den Grenzen ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – eine Berufsausbildung, die der Begabung und den Fähigkeiten, dem Leistungswillen und den beachtenswerten Neigungen des Kindes am besten entspricht (vgl. BGH, Beschluss vom 3. Mai 2017 - XII ZB 415/16 -, juris, Rn. 12). Das Einkommensteuerrecht berücksichtigt die Unterhaltsverpflichtung, indem es die zur Erfüllung dieser Pflicht aufzuwendenden Beträge typisierend im Rahmen des Familienleistungsausgleichs und als außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen (§§ 31 f., 33a EStG) bei den Eltern zum Steuerabzug zulässt. Die bei mangelnder Leistungsfähigkeit der Eltern an die Stelle tretenden sozialrechtlichen Leistungen werden dementsprechend der Bildungsförderung und nicht der Arbeitsförderung zugerechnet (vgl. BTDrucks 17/7524, S. 10).

bb) Der objektive Zusammenhang von Aufwendungen für eine Erstausbildung oder ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, mit einem konkreten späteren Beruf ist dagegen typischerweise gering ausgeprägt (vgl. Thürmer, in: Blümich, EStG, § 9 Rn. 685 <Juni 2018>; Thiemann, JZ 2015, S. 866 <872>; Trossen, FR 2012, S. 501 <506>; a.A. Bergkemper, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 EStG Rn. 608 <August 2018>; Pfab, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, 2008, S. 283 f.; Cropp, FR 2016, S. 58 <63 f.>; Drenseck, DStR 2004, S. 1766 <1768>; Meindl-Ringler, DStZ 2016, S. 308 <312>).

(1) Das duale Ausbildungssystem, das schulische und betriebliche Ausbildung kombiniert und deshalb eine vergleichsweise konkrete Verbindung zu einem später ausgeübten Beruf aufweist, ist regelmäßig von § 9 Abs. 6 EStG nicht betroffen, weil diese Art der Ausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Die

Regelung erfasst dagegen insbesondere rein schulische Ausbildungen und das Hochschulstudium unmittelbar im Anschluss an den zum Studium berechtigenden Schulabschluss. In diesen Fällen ist der Veranlassungszusammenhang mit Einnahmen aus einer später konkret ausgeübten Erwerbstätigkeit deutlich geringer. Die schulische Ausbildung und das Studium eröffnen regelmäßig eine Vielzahl von unterschiedlichen Berufsmöglichkeiten. Sie sind häufig breit angelegt, so dass erst zu Beginn oder während der Berufstätigkeit eine Spezialisierung stattfindet. Zudem gibt es zahlreiche Studiengänge, die nicht ohne weiteres in konkrete Berufsfelder münden, und umgekehrt Berufsfelder, für die es nicht maßgeblich auf ein bestimmtes Studium ankommt, sondern darauf, dass überhaupt ein Studium absolviert worden ist.

An diesem eher lockeren Zusammenhang ändert der Umstand nichts, dass die Erstausbildung oder das Erststudium regelmäßig Voraussetzung für die später ausgeübte Tätigkeit sein werden. Diese Argumentation ließe sich – jenseits der Schulpflicht – auch auf die allgemeine Schulbildung übertragen, die ebenfalls, wenn auch entfernt, kausal für die Ausübung der späteren Tätigkeit ist. 128

(2) Die in den betroffenen Ausbildungs- und Studiengängen im allgemeinen bestehende Unsicherheit, ob die Erstausbildung überhaupt kausal für eine Erwerbstätigkeit wird und gegebenenfalls für welche, unterscheidet sie auch von den in den Vorlagebeschlüssen als Vergleichsmaßstab angeführten Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Zwar weisen letztere ebenfalls eine mehr oder weniger ausgeprägte private Mitveranlassung auf, zugleich ist aber der Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten Erwerbstätigkeit sehr konkret. 129

Dies gilt allerdings vergleichbar für die Ausbildung zum Berufspiloten, die in vier der sechs Ausgangsverfahren zu beurteilen ist. Schon die vertragliche Ausgestaltung der Pilotenausbildung zielt in vielen, wenn auch nicht in allen Fällen darauf oder legt es zumindest nahe, dass sich an die Ausbildung unmittelbar ein Beschäftigungsverhältnis bei einer bestimmten Fluggesellschaft anschließt. Die Bundesregierung legt jedoch in ihrer Stellungnahme dar, dass es sich dabei um eine zahlenmäßig unbedeutende Sonderkonstellation handele. Sie verweist darauf, dass laut Luftfahrtbundesamt im Jahr 2014 lediglich 1.008 Neuanmeldungen zur Ausbildung fliegerischen Personals erfolgt seien und dies einem Anteil von 0,1 % aller Teilnehmer von vollqualifizierenden Berufsausbildungen entspreche (vgl. auch Neugebauer, FR 2015, S. 307 <313>). In diesen Zahlen enthalten sind zudem diejenigen Auszubildenden, die bereits eine erste Berufsausbildung abge- 130

schlossen haben oder in einem Dienstverhältnis, insbesondere beim Militär, stehen. Die geringe Zahl spricht dafür, dass der Gesetzgeber diese Fälle in Ausübung seiner Typisierungskompetenz vernachlässigen durfte, weil er sich grundsätzlich am Regelfall orientieren darf und nicht gehalten ist, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (vgl. BVerfGE 82, 159 <185 f.>; 122, 210 <232>; 126, 268 <279>; 133, 377 <412 Rn. 87>).

cc) Letztlich kommt es darauf jedoch nicht an. Denn auch bei einer stark auf 131  
einen bestimmten späteren Beruf ausgerichteten Erstausbildung liegt die oben  
dargestellte private Mitveranlassung vor. Dass eine berufliche Veranlassung  
überwiegt und den Schwerpunkt bildet, indiziert noch nicht zwangsläufig eine un-  
bedeutende private Mitveranlassung und umgekehrt (vgl. Söhn, in: Festschrift für  
Wolfgang Spindler, 2011, S. 795 <799>). Der Gesetzgeber durfte deshalb jeden-  
falls von gemischt veranlasstem Aufwand ausgehen, bei dem private und berufli-  
che Veranlassungselemente untrennbar sind (vgl. BTDrucks 15/3339, S. 10) und  
den er daher systematisch den Sonderausgaben zuordnen durfte.

(1) Auch Erstausbildungen, die wie die Pilotenausbildung einen konkreten 132  
Veranlassungszusammenhang mit einer später ausgeübten Erwerbstätigkeit auf-  
weisen, schaffen erstmalig die Voraussetzungen für eine selbstbestimmte Lebens-  
führung und vermitteln Kompetenzen, die allgemein die Lebensführung der Aus-  
zubildenden beeinflussen. Diese private Mitveranlassung des Ausbildungsauf-  
wands wird nicht deshalb völlig unbedeutend, weil zugleich eine wesentliche be-  
rufliche Veranlassung besteht.

Die Lebensführung betreffende private und berufliche Veranlassungsbeiträge 133  
sind in diesen Fällen untrennbar miteinander vermischt. Die vom Gesetzgeber an-  
genommene umfassende Prägung der Person durch eine erste Ausbildung, die ihr  
nicht nur beruflich, sondern auch privat zugutekommt, indem sie die Vorausset-  
zungen für eine selbstbestimmte Lebensführung schafft, und die für eine Berufs-  
ausübung nötige Aneignung von Wissen und Fähigkeiten greifen so ineinander,  
dass es für eine quantitative Aufteilung der beruflichen und der privaten Mitveran-  
lassung an objektivierbaren Kriterien fehlt.

(2) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Beschluss vom 134  
21. September 2009 - GrS 1/06 -, BFHE 227, 1 <29 Rn. 125>) scheidet im Falle  
gemischter Veranlassungsbeiträge, die mangels objektivierbarer Kriterien tatsäch-  
lich unteilbar sind und bei denen nicht der private Beitrag für sich gesehen völlig

unbedeutend ist, aufgrund der Systematik des Einkommensteuerrechts ein Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten insgesamt aus. Unabhängig von der Frage, ob der Gesetzgeber dennoch die uneingeschränkte Abzugsfähigkeit von Erstausbildungsaufwand als Werbungskosten anordnen dürfte, ist er folglich durch den Gleichheitssatz jedenfalls nicht gehindert, ihn als untrennbar gemischt veranlasst vom Werbungskostenabzug auszunehmen und insgesamt den Sonderausgaben zuzuordnen (vgl. Klein, DStR 2014, S. 776 <778>; G. Kirchhof, DStR 2013, S. 1867 <1870>; ferner Schild, Sonderausgaben als Kategorie des Einkommensteuerrechts, 2017, S. 98 f.; a.A. Pfab, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, 2008, S. 283 ff.; Söhn, in: Festschrift für Hermann Otto Solms, 2005, S. 97 <101 ff.>).

dd) Auch die Differenzierung zwischen Erstausbildungsaufwand und den Aufwendungen für Zweit- und weitere Ausbildungen (Studiengänge) hält einer gleichheitsrechtlichen Überprüfung stand. Für letztere richtet sich die Zuordnung zu den Werbungskosten nach den einfachrechtlichen Grundsätzen. Entscheidend ist mithin, ob im Einzelfall eine berufliche Veranlassung gegeben ist. Diese Regelung ist sachlich gerechtfertigt, weil die Gründe für eine Zweit- oder weitere Ausbildung so heterogen sind, dass sie sich einer typisierenden Erfassung als maßgeblich privat (mit-)veranlasst entziehen. 135

Unter die weiteren Ausbildungen fallen Fort- und Weiterbildungen für den bereits ausgeübten Beruf (vgl. etwa BFHE 167, 127 <130>, Aufbaustudium eines Lehrers mit der Befähigung zum Lehramt der Sekundarstufe I zur Erlangung der Befähigung für das Lehramt der Sekundarstufe II) oder für eine Spezialisierung in der bisherigen Berufstätigkeit (vgl. BFHE 167, 538 <541>, Zahnmedizinstudium eines Humanmediziners mit dem Ziel, Mund-Kiefer-Gesichts-Chirurg zu werden; BFHE 184, 283 <286>, Betriebswirtschaftsstudium eines Diplom-Bauingenieurs (FH) mit dem Ziel, Projektleiter einer Baufirma zu werden oder ein Bauunternehmen zu gründen) ebenso wie Umschulungen oder eine völlige berufliche Neuorientierung. Die Motive für eine Zweitausbildung können mithin sehr unterschiedlich sein. Da Zweitausbildungen nicht mehr in den Grenzbereich zwischen allgemeinbildender Schule und erstmaliger Erwerbstätigkeit fallen, fehlt ihnen zugleich das Erstausbildungen verbindende Element, dass sie Grundvoraussetzung für die persönliche Entwicklung und die Erlangung und Festigung einer gesellschaftlichen Stellung sind. Es ist deshalb nicht willkürlich, sondern vielmehr naheliegend, sie anders als die Erstausbildung einer Einzelfallbetrachtung zu unterziehen und auf dieser Grundlage zu entscheiden, ob die dafür getätigten Aufwendungen einen 136



hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten oder einer zukünftigen Erwerbstätigkeit aufweisen oder nicht.

Die Differenzierung korrespondiert damit, dass sie regelmäßig auch nicht mehr ohne weiteres von der elterlichen Unterhaltspflicht umfasst sind. Während Eltern, Leistungsfähigkeit vorausgesetzt, Unterhalt für die Erstausbildung schulden, sind die Eltern, die ihrem Kind eine solche Berufsausbildung ermöglicht haben, grundsätzlich nicht mehr verpflichtet, Kosten einer weiteren Ausbildung zu tragen. Ausnahmen hiervon bestehen nur unter besonderen Umständen (vgl. BGH, Beschluss vom 3. Mai 2017 - XII ZB 415/16 -, juris, Rn. 12, m.w.N.). 137

ee) Schließlich ist auch für die Differenzierung zwischen Erstausbildungen und Erststudiengängen innerhalb und außerhalb eines Dienstverhältnisses ein sachlich einleuchtender Grund gegeben, der die Differenzierung rechtfertigt. 138

Das Bestehen eines Dienstverhältnisses hat zur Folge, dass die Auszubildenden zur Teilnahme sowohl an einer betrieblichen als auch an einer schulischen oder universitären Ausbildung verpflichtet sind (vgl. etwa § 13 BBiG). Gleichzeitig erhalten sie eine Vergütung (vgl. § 17 BBiG), auch für den schulischen Teil der Ausbildung (vgl. § 15, § 19 Abs. 1 Nr. 1 BBiG). Es ist deshalb nicht willkürlich, bei den Auszubildenden anfallende Ausbildungskosten (auch) als Aufwendungen zur Sicherung von Einnahmen aus dem bestehenden Ausbildungsverhältnis zu bewerten. Anders als bei einer Erstausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses besteht ein objektiv feststellbarer Veranlassungszusammenhang dieser Aufwendungen mit einer gegenwärtigen Erwerbstätigkeit (vgl. Thürmer, in: Blümich, EStG, § 9 Rn. 685 <Juni 2018>; Schild, Sonderausgabenabzug als Kategorie des Einkommensteuerrechts, 2017, S. 98; Thiemann, JZ 2015, S. 866 <874>; Trossen, FR 2012, S. 501 <507>; vgl. auch Förster, DStR 2012, S. 486 <491>; a.A. Pfab, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, 2008, S. 288 ff.). 139

Zwar schafft auch die Erstausbildung, die innerhalb eines Dienstverhältnisses erfolgt, die Voraussetzungen für eine selbstbestimmte Lebensführung und vermittelt Kompetenzen, die allgemein die Lebensführung der Auszubildenden beeinflussen. Die im Rahmen des Ausbildungsdienstverhältnisses bereits aktuell ausgeübte Erwerbstätigkeit ist jedoch ein sachlicher Grund, der den Gesetzgeber berechtigt, zu differenzieren und die Frage nach einer Berücksichtigung als Werbungskosten der allgemeinen Regelung des § 9 Abs. 1 EStG zu unterwerfen. 140

3. Die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs für Erstausbildungskosten auf einen Höchstbetrag von 4.000 Euro in den Streitjahren verstößt auch weder gegen das Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums (a) noch ist sie bei einer Würdigung im Lichte betroffener Grundrechte zu beanstanden (b). 141

a) aa) Der existenzielle Bedarf des Auszubildenden wird während der Erstausbildung grundsätzlich durch die zivilrechtliche Unterhaltspflicht der Eltern gedeckt, die das Einkommensteuerrecht typisierend im Rahmen des Familienleistungsausgleichs und als außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen (§§ 31 f., 33a EStG) berücksichtigt. Alternativ oder kumulativ erfolgt eine sozialrechtliche finanzielle Unterstützung, vorrangig durch Ansprüche auf Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (vgl. § 22 SGB XII). 142

Soweit die Auszubildenden/Studierenden eigenes Einkommen haben, wird das Existenzminimum durch den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) abgedeckt. Er betrug in den Streitjahren 2004 bis 2008 jeweils 7.664 Euro. Zusätzlich wurden die Erstausbildungskosten in den Streitjahren nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben bis zu einer Höhe von 4.000 Euro berücksichtigt; seit dem Veranlagungszeitraum 2012 gilt eine Höchstgrenze von 6.000 Euro. 143

bb) Jedenfalls ein darüberhinausgehender Ausbildungsaufwand ist nicht dem Existenzminimum zuzurechnen. 144

Die Steuerfreiheit des Existenzminimums dient grundsätzlich der „Befriedigung des gegenwärtigen Bedarfs“, das heißt des Bedarfs, der zur Bestreitung des Existenzminimums im jeweiligen Kalenderjahr anfällt (BVerfGE 120, 125 <156>). Dass ein Aufwand „zukunftsgerichtet“ ist, schließt nicht von vornherein aus, dass er vom Existenzminimum umfasst ist. Der Senat hat etwa eine Kranken- und Pflegeversicherung als reine Risikoversicherung mit kalenderjahrmäßig abgrenzbaren Beiträgen trotz ihrer Zukunftsgerichtetheit dem Existenzminimum zugeordnet (BVerfGE 120, 125 <156>). 145

Vergleichsebene für die Quantifizierung des Existenzminimums ist aber das sozialhilferechtlich gewährleistete Leistungsniveau (BVerfGE 99, 246 <259>; 120, 125 <156 f.>). Aufwendungen im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in einer Höhe, die den Höchstbetrag der danach abzugsfähigen Sonderausgaben überschreitet, sind weder von der Sozialhilfe noch von den Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz umfasst. Eine Berufsausbildung, die jedenfalls ein das 146

Existenzminimum sicherndes späteres Einkommen gewährleistet, kann mit Aufwendungen unterhalb des Höchstbetrags für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ohne weiteres erreicht werden.

b) Die Höchstbetragsgrenze ist schließlich auch bei einer Würdigung von 147  
Erstausbildungsaufwand im Lichte betroffener Grundrechte, zu der der Gesetzgeber auch dann verpflichtet ist, wenn er diesen zulässigerweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuordnet (vgl. BVerfGE 107, 27 <48 f.>; 112, 268 <280>; 122, 210 <234 f.>), nicht zu beanstanden. Dabei kann offenbleiben, ob der Gesetzgeber von Verfassungs wegen überhaupt verpflichtet ist, Aufwendungen für eine Erstausbildung, die er zulässigerweise der privaten Sphäre zugeordnet hat, zum Steuerabzug zuzulassen. Jedenfalls genügt die gewählte Lösung eines Sonderausgabenabzugs bis zum Höchstbetrag von 4.000 Euro (jetzt 6.000 Euro) verfassungsrechtlichen Anforderungen.

In der ganz überwiegenden Zahl der Fälle bildet § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG die er- 148  
forderlichen Kosten für eine eigene Erstausbildung realitätsgerecht ab (vgl. Trossen, FR 2012, S. 501 <507>). Bei der Pilotenausbildung handelt es sich um Sonderfälle, die nicht den typischen Fall der Erstausbildung darstellen.

Im Übrigen ist es in weitem Umfang der freien Gestaltung des Gesetzgebers 149  
überlassen, wie er der objektiv-rechtlichen Wertentscheidung zugunsten eines freiheitlichen Berufs- und Ausbildungswesens Rechnung trägt (vgl. Thiemann, JZ 2015, S. 866 <872 ff.>). Art. 12 GG gebietet jedenfalls nicht eine uneingeschränkte steuerliche Entlastung wegen Erstausbildungsaufwand in beliebiger Höhe auf Kosten der Allgemeinheit. Insofern unterscheiden sich Ausbildungskosten etwa von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten. Letztere sind unter dem besonderen Schutz von Art. 6 Abs. 1 GG zwangsläufiger Aufwand, weil der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen nicht die „Vermeidbarkeit“ ihrer Kinder entgegenhalten darf (vgl. BVerfGE 112, 268 <282>). Für eine besonders kostspielige Erstausbildung

gilt das jedenfalls nicht in demselben Maße. Bei der steuerrechtlichen Berücksichtigung von Ausbildungskosten darf der Gesetzgeber auch einbeziehen, dass der Staat die Ausbildung durch die Bereitstellung des öffentlichen Bildungswesens und durch Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz bereits fördert (vgl. BVerfGE 89, 346 <355>).

Voßkuhle

Huber

Hermanns

Müller

Kessal-Wulf

König

Maidowski

Langenfeld