



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme Nr. 11 **April 2018**

**Zu den Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen des Bundesfinanzhofs vom
17.07.2014**

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

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher
RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla
RA Prof. Dr. Christofer Lenz
RA Dr. Michael Moeskes
RA Prof. Dr. Michael Quaas
RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate
RA Prof. Dr. Michael Uechtritz (Berichterstatter)
RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar
Barreau Fédéral Allemand
www.brak.de

Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9 Tel. +49.30.28 49 39 - 0
10179 Berlin Fax +49.30.28 49 39 - 11
Deutschland Mail zentrale@brak.de

Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9 Tel. +32.2.743 86 46
1040 Brüssel Fax +32.2.743 86 56
Belgien Mail brak.bxl@brak.eu

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 164.500 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

A. SACHVERHALT

Die vorliegende Stellungnahme bezieht sich auf mehrere Aussetzungs- und Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 17. Juli 2014. Gegenstand der verfassungsrechtlichen Prüfung ist die Frage, ob § 9 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 07. Dezember 2011 (BGBl I 2011, S. 2592) insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als danach Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet und auch keine weiteren einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern.

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Beschlüssen vom 17. Juli 2014 die Auffassung vertreten, § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG verstieße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in der Ausprägung des daraus abgeleiteten verfassungsrechtlichen Gebotes der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit.

B. VERFASSUNGSRECHTLICHE WÜRDIGUNG

Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer verdient die Einschätzung des BFH Zustimmung. Dieser hat in den fraglichen Vorlagebeschlüssen angenommen, dass § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Zustimmung verdient auch die Annahme, eine verfassungskonforme Auslegung dieser Bestimmung scheidet im Hinblick auf den Wortlaut und die eindeutig bekundete Regelungsabsicht des einfachen Gesetzgebers aus.

I. Zur Rechtsentwicklung

Wie der BFH in seinen Vorlagebeschlüssen erläutert, unterschied die finanzgerichtliche Rechtsprechung bis zum Jahr 2002 zwischen den als Werbungskosten abziehbaren Kosten einer Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf und den „nur“ als Sonderausgaben begrenzt absetzbaren Kosten einer Ausbildung zu einem künftigen Beruf. Als Werbungskosten abziehbare Fortbildungskosten wurden nur solche Ausgaben qualifiziert, die ein Steuerpflichtiger tätigte, um in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sowie Ausgaben, die ein Steuerpflichtiger tätigte, um sich in dem von ihm ausgeübten Beruf fortzubilden, damit er ohne Wechsel der Berufs- oder Erwerbsart, also ohne Übergang zu einem anderen Beruf, besser vorwärts kommen könne. Berufsausbildungskosten wurden nicht als Werbungskosten angesehen, weil die Rechtsprechung annahm, entsprechende Aufwendungen stünden noch nicht im Zusammenhang mit einer konkreten beruflichen Tätigkeit und hieraus fließenden Einnahmen. Der BFH legt in seinen Vorlagebeschlüssen weiter dar, diese Rechtsprechung

gehe bereits auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) zurück, der angenommen habe, „die Erlangung der für den Lebenskampf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten (seien) grundsätzlich der privaten Lebensführung zugehörig“. Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für ein Erststudium eröffneten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, eine andere (höherrangige) berufliche, gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung zu erreichen. Insoweit bewertete die Rechtsprechung alle akademischen Studiengänge einheitlich. Eine Ausnahme machte die Rechtsprechung des BFH aber bereits vor dem Jahr 2002 für Studiengänge an einer Akademie oder Fachschule, die ohne eine Verleihung eines akademischen Grades oder des Titel „graduiert“ abgeschlossen werde.

Nachdem diese Rechtsprechung auf zunehmende Kritik gestoßen war, änderte der BFH schrittweise seine Rechtsprechung. Ausdrücklich wurde die Auffassung aufgegeben, dass Ausgaben für ein Erststudium an einer Universität oder Fachhochschule stets der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen und deshalb nur als Sonderausgaben abziehbar seien (BFHE 201, 211). An dieser Einschätzung sah sich der BFH auch nicht durch § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. gehindert. Nach dieser Bestimmung seien Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung nur dann Sonderausgaben, „wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind“. Da nach dem Gesetz der Werbungskosten bzw. Betriebsausgabenabzug Vorrang vor dem Abzug von Berufsausbildungskosten als Sonderausgaben habe, entfalte § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. keine Sperrwirkung (BFHE 201, 156).

Der Gesetzgeber reagierte auf diese Rechtsentwicklung durch die §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 und 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG. Er stellte nunmehr klar, dass Berufsausbildungskosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittele, vom Betriebsausgaben- sowie Werbungskostenabzug ausgeschlossen seien. Die Gesetzesbegründung betonte, dass mit der Neuregelung die ursprüngliche Rechtslage wiederhergestellt werden solle, um erheblichen Verwaltungsaufwand und Steuerausfälle zu vermeiden.

II. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Der BFH hat in den vorliegenden Beschlüssen überzeugend dargelegt, dass die Neuregelung, die der Gesetzgeber in § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ergibt sich aus Art. 3 Abs. 1 GG bei der Einkommenssteuer, dass die Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners erfolgen muss.¹

Weiter muss dem Gebot der Folgerichtigkeit Rechnung getragen werden. Hieraus wird abgeleitet, dass eine Grundentscheidung folgerichtig i.S.d. Belastungsgleichheit umzusetzen ist. Ausnahmen bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.²

Einnahmeerzielungszwecke genügen nicht; anderes gilt aber für Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse.

1. Der BFH legt zutreffend dar, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine eigene (auch erstmalige) Berufsausbildung zu den die einkommenssteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mindernden Erwerbsausgaben zählen. Hieraus folgt, dass deren Nichtberücksichtigung (als Werbungskosten) den Grundsatz der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit verletzt. Der BFH formuliert plastisch, Aufwendungen für die Ausbildung zu einem Beruf seien geradezu „prototypisch“ beruflich veranlasst. Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer

¹ BVerfGE 127, 224, 247; 105, 73, 125 und 107, 27, 46 f.

² BVerfGE 107, 27, 47; 122, 210, 231 und 127, 224, 245.

steht außer Frage, dass die Aufnahme eines Studiums typischerweise erfolgt, um hiermit die Grundlagen und die Voraussetzungen für eine spätere berufliche Tätigkeit zu erlangen, die der (künftigen) Existenzsicherung des Steuerpflichtigen dient. Die der älteren Rechtsprechung des RFH und des BFH zugrundeliegende Vorstellung, ein akademisches Studium diene – im Unterschied zu einem Studium an einer Akademie oder Fachhochschule – nicht der Berufsvorbereitung, sondern bezwecke die Erlangung allgemeiner Kenntnisse und Fähigkeiten (für den „Lebenskampf“) erinnert an das alte Humboldt'sche Bildungsideal, der „Zweckfreiheit“ der institutionalisierten Wissenschaft und der strikten Trennung von Wissenschaft und (praktischer) Anwendung. Weder die Realität noch die gesetzliche Aufgabenstellung der Hochschulen (dazu sogleich näher unten) entspricht dieser Vorstellung. Jedenfalls entspricht die traditionelle Unterscheidung zwischen einer berufsbezogenen Fachhochschulausbildung und einem akademischen Hochschulstudium, welcher der „zweckfreien“ Bildungsvermittlung dient, nicht mehr der gesellschaftlichen Realität zu Beginn des 21. Jahrhunderts. Noch offenkundiger ist die berufliche Veranlassung der Kosten einer erstmaligen Ausbildung außerhalb der Universität.

Vor diesem Hintergrund verdient auch die Einschätzung des BFH Zustimmung, der Aspekt, dass der Gesetzgeber bei der Bewertung und Gewichtung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge einen großen Beurteilungsspielraum besitze, rechtfertige es nicht, Berufsausbildungskosten (auch wenn sie für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung darstellt, anfallen) der privaten Lebensführung bzw. Veranlassung zuzurechnen. In der ganz überwiegenden Mehrzahl der Fälle dürfte außer Frage stehen, dass die erstmalige Berufsausbildung wie auch die Erstausbildung an einer Universität im Hinblick auf die spätere Berufsausübung erfolgt. Gerade die zunehmende Ausdifferenzierung von Studiengängen in Orientierung an späteren Berufsbildern und die Hervorhebung des Praxisbezugs (auch im Rahmen eines akademischen Hochschulstudiums) belegen die Zielrichtung, mit der die Studierenden ein Erststudium aufnehmen: Es geht um die Erlangung der für die künftige Berufstätigkeit erforderlichen Fähigkeiten. Diese Einschätzung findet auch in der gesetzlichen Aufgabenbeschreibung der Hochschulen ihren Ausdruck. So bestimmt z. B. § 2 LHG BaWü, dass die Hochschulen nicht nur der Pflege und der Entwicklung der Wissenschaft und deren Förderung durch Forschung, Lehre, Studium und Weiterbildung dienen. Ausdrücklich heißt es in § 2 Abs. 1 S. 2 LHG: Die Hochschulen bereiten auf berufliche Tätigkeiten vor, welche die Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse und wissenschaftlicher Methoden oder die Fähigkeit zur künstlerischen Gestaltung erfordern.

Unter Berücksichtigung dieser normativen Vorgaben und der Motivation der ganz überwiegenden Zahl der Studierenden dürfte auch die Bewertung des BFH außer Frage stehen, dass ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen den (studienbezogenen) Aufwendungen und den späteren Einnahmen besteht, die der Steuerpflichtige nach Abschluss seines Studiums aufgrund seiner akademischen Ausbildung erzielen wird.

2. § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG verletzt Art. 3 Abs. 1 GG auch deshalb, weil ein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit vorliegt. Die gesetzliche Bestimmung unterscheidet drei Konstellationen:

- Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits seine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat.

Entsprechende Aufwendungen sind als Werbungskosten abzugsfähig.

- Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses. Auch diese Aufwendungen sind bereits als Erstausbildung abzugsfähig.
- Nicht abzugsfähig sind entsprechende Aufwendungen für eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) folglich nur, wenn sie außerhalb eines Dienstverhältnisses getätigt werden.

Der BFH betont in den Vorlagebeschlüssen zu Recht, dass mit dieser gesetzlichen Regelung das Veranlassungsprinzip (nur) für den zuletzt genannten Fall durchbrochen wird. Zuzustimmen ist der Einschätzung des BFH, dass diese Durchbrechung nicht auf einer den tatsächlichen Umständen entsprechenden zutreffenden Beobachtung und Bewertung der Motive und Beweggründe der Steuerpflichtigen beruht. Der BFH nimmt an, die Regelung gehe typisierend davon aus, dass die erste Ausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses niemals, demgegenüber aber die im Rahmen eines Dienstverhältnisses durchgeführte Berufsausbildung stets einen hinreichenden Veranlassungszusammenhang zur späteren Berufstätigkeit aufweise. Eine derartig typisierende Regelung wahrt, wie der BFH zutreffend darlegt, nicht die Voraussetzungen, die der Gesetzgeber bei generalisierenden, typisierenden und pauschalisierenden Regelungen zu beachten hat. Eine gesetzliche Typisierung muss realitätsgerecht sein und den typischen Fall zum Maßstab nehmen.³

Wie der BFH zutreffend ausführt, ergibt sich hieraus die Notwendigkeit, eine Typisierung an der Lebenswirklichkeit vorzunehmen.

Aus den bereits oben dargelegten Gründen (typische Zweckrichtung auch der erstmaligen Berufsausbildung bzw. des Erststudiums) ergibt sich aber, dass die vom Gesetzgeber in § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine zulässige Typisierung nicht genügt.

3. Zustimmung verdient weiter die Einschätzung des BFH, dass sich die Annahme, Aufwendungen für das Erststudium oder die erstmalige Berufsausbildung seien stets dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen (und folglich nicht als Werbungskosten absetzbar) nicht mit der Erwägung einer Vereinfachung der Verwaltungspraxis rechtfertigen lässt. Auch insofern gelten die bereits oben beschriebenen Anforderungen an gesetzliche Pauschalierungen: Der Gesetzgeber ist gehalten, den typischen Fall als Leitbild zu wählen. Wie bereits ausgeführt, kann aber keine Rede davon sein, dass zu Beginn des 21. Jahrhunderts in Deutschland die erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium regelmäßig privat veranlasst ist und kein hinreichend konkreter Zusammenhang mit der späteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen aufweist.

Dem BFH ist letztlich auch zuzustimmen, soweit dieser annimmt, die Regelung des § 9 Abs. 6 i.d.F. des BeitrRLUMsG könne nicht damit gerechtfertigt werden, dass Erstausbildungskosten bereits seit Einführung der an das Leistungsfähigkeitsprinzip berücksichtigenden modernen Einkommenssteuer nicht als Erwerbsaufwendungen angesehen worden seien, so dass diese historische Betrachtung ein starkes Indiz dafür sei, dass die vom Gesetzgeber vorgenommene Typisierung grundsätzlich realitätsgerecht sei. Der BFH hält diesen Einwand unter Verweis auf die deutliche Fortentwicklung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zum objektiven und subjektiven Nettoprinzip nicht für stichhaltig. In diesem Zusammenhang betont der BFH, dass auch der Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1994 (NJW 1994, 847) nicht zu der Annahme zwingt, die vom Gesetzgeber getroffene Typisierung genüge verfassungsrechtlichen Anforderungen. Der BFH verweist auf einen älteren Beschluss des

³ BVerfGE 122, 210

Bundesverfassungsgerichts (INF 1984, 406). In diesem wurde bereits im Jahr 1984 die Frage aufgeworfen, ob die Unterscheidung zwischen Fortbildungs- und Ausbildungskosten gegenwärtig (also im Jahr 1984) unverändert aufrechterhalten werden könne. Seit diesem Beschluss sind weitere drei Jahrzehnte vergangen, in denen sich die bereits oben beschriebene Tendenz einer stärkeren Orientierung (auch) der universitären Ausbildung an den Erfordernissen der beruflichen Praxis verstärkt hat. Auch diese Entwicklung spricht – neben der vom BFH erwähnten Fortentwicklung der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung zum objektiven und subjektiven Nettoprinzip – dafür, dass die vom Gesetzgeber vorgenommene Typisierung (fehlender Erwerbsbezug der erstmaligen Berufsausbildung bzw. des Erststudiums) nicht (mehr) realitätsgerecht ist.

4. Auch die Annahme des BFH, eine verfassungskonforme Auslegung des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG komme vorliegend nicht in Betracht, verdient Zustimmung. Das Bundesverfassungsgericht hat gerade in neuerer Zeit wiederholt die Grenzen einer verfassungskonformen Auslegung betont.⁴

Eine solche verbietet sich jedenfalls dann, wenn sie im Widerspruch zum Wortlaut der fraglichen Norm und der erklärten Regelungsabsicht des Gesetzgebers steht. Wie oben (vgl. I.) unter Verweis auf die Entstehungsgeschichte des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG ausgeführt wurde, war die Absicht des Gesetzgebers gerade darauf gerichtet, die Neuentwicklung der Rechtsprechung des BFH zu korrigieren, wonach auch Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium als Werbungskosten absetzbar seien. Diese eindeutige gesetzgeberische Zielrichtung steht einer verfassungskonformen Auslegung entgegen.

- - -

⁴ BVerfGE 122, 39, 61 und 130, 372, 398.