

A bisschen was Privates geht immer

Die einkommensteuerliche Behandlung der Erstausbildungskosten als Beispiel für die weitreichende Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG

A. Einfachrechtliche Ausgangslage: Studienkosten als Werbungskosten

Das Studium stellt nicht erst seit der aktuellen Hochinflationsphase eine finanzielle Herausforderung dar. Seit jeher ist es mit beachtlichen Kosten verbunden (Umzug, Unterkunft am Studienort, Lernmaterialien, Laptop, Fahrtkosten, Semesterbeitrag etc.). Früher oder später stellt sich die Frage, ob man diese Kosten irgendwie nutzen, z.B. im Rahmen der Einkommensteuererklärung steuermindernd ansetzen kann.

Dies wäre unproblematisch möglich, wenn es sich diesen Aufwendungen um Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 1, 2 EStG handelte. Dann würden die Ausgaben im Jahr der Zahlung¹ mit den Einnahmen verrechnet werden, da nach § 2 Abs. 1, 2 EStG der Einkommensteuer die Einkünfte im Sinne einer um die Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bereinigten Nettogröße unterliegen. Wenn die Berufsausbildungsaufwendungen die Einnahmen übersteigen oder man keine Einnahmen erzielt, findet ein Verlustvortrag oder ein Verlustrücktrag in andere Jahre gem. § 10d EStG statt. Die Aufwendungen stünden also zum Abzug bereit.

Sollte es sich hingegen nicht um Werbungskosten handeln, könnten die Aufwendungen bis zu einer Höhe von 6.000 € jährlich nur als sogenannte Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 S. 1 EStG berücksichtigt werden. Wenn man während des Studiums Einnahmen erzielt, ändert diese Einordnung im Ergebnis nichts. Falls aber im Jahr der Zahlung ein rechnerischer Verlust anfällt, kommt nun keine Verlustfeststellung mehr in Betracht, da diese nach § 10d Abs. 1 S. 1, Abs. 2 EStG nur für „negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der

* Der Verfasser ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Europäisches und Internationales Privatrecht sowie Zivilprozessrecht (Univ.-Prof. Dr. Christian Gomille) an der Universität des Saarlandes und ehemaliger Finanzbeamter des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt).

¹ Sogenanntes Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 EStG; BeckOK-EStG/Widmann, Stand 01.07.2023, § 11 Rn. 8.

Einkünfte nicht ausgeglichen werden“ möglich ist. Nach § 2 Abs. 3, Abs. 4 EStG meint dies, dass der Verlust ohne den Abzug möglicher Sonderausgaben entstanden sein muss. Kurzum eine Verlustverschiebung in andere Jahre schiefe aus.

Die Krux der gesamten Thematik besteht also darin zu ermitteln, ob die Kosten der Erstausbildung, zu denen auch ein universitäres Studium zählt, (zumindest teilweise) Werbungskosten oder „nur“ Sonderausgaben darstellen, da letztere für die Mehrzahl der Studenten mangels Einnahmen ins Leere liefern.²

I. Werbungskosten als veranlasste Aufwendungen

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG). Die Anforderungen an das Vorliegen von Werbungskosten sind eher gering: Es bedarf insbesondere – entgegen des Wortlauts „zur“ – keiner Finalität zwischen den Ausgaben und den angestrebten Einnahmen, vielmehr genügt eine wirtschaftliche Veranlassung (Veranlassungsprinzip).³ Daher sind auch sogenannte „vorweggenommene Werbungskosten“, die zeitlich bereits vor der Einnahmenerzielung anfallen, anzuerkennen, solange ein hinreichender Bezug zu einer späteren Einkunftsart ersichtlich wird.⁴ Sollte es sich um Werbungskosten handeln, ginge diese Einordnung nach § 10 Abs. 1 S. 1 EStG dem Sonderausgabenabzug vor.

1. Historie der Rechtsprechung zu Erstausbildungskosten

Für die Beurteilung der Berufsausbildungskosten entwickelte der Reichsfinanzhof 1937 die sogenannte „Lebenskampfhese“⁵, wonach man durch die Berufsausbildung primär Kenntnisse und Fähigkeiten erlange, die der allgemeinen Lebensführung zugutekommen. In Fortentwicklung dieser Linie lehnte es die Finanzrechtsprechung über Jahrzehnte hinweg ab, Studiums- und Promotionskosten als Werbungskosten zu betrachten und ließ nur Fortbildungskosten innerhalb einer bereits ausgeübten

² Maciejewski, FR 2020, 545 (546).

³ BeckOK-BGB/*Straßburger*, Stand 01.07.2023, § 9 EStG Rn. 85; vgl. auch § 50 Abs. 1 S. 2 EStG. Hintergrund ist die Gleichbehandlung zu den Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG (ausführlich hierzu H/H/R/*Kraft/Bergkemper*, Juli 2023, § 9 EStG Rn. 23).

⁴ BeckOK-BGB/*Straßburger*, Stand 01.07.2023, § 9 EStG Rn. 87 unter Verweis auf BFH, Urteil vom 22.07.2003 - VI R 137/99 = BStBl. II 2004, 888 ff.

⁵ RFH, Urteil vom 24.06.1937 – IV A 20/36, RStBl. 1937, 1089 (1090). Bereits die Terminologie verdeutlicht die nationalsozialistische Denkweise des Gerichts *Mueller-Franken*, DStZ 2007, 59 (62); vgl. auch *Stöcker*, NJW 2004, 249.

Tätigkeit zum Abzug zu.⁶ Aufwendungen, die „nur“ die Voraussetzungen dafür schaffen, später einen Beruf ergreifen zu können, seien demnach nicht einmal beruflich mitveranlasst. Da sie bloß das Tor zu einer Lebensführung aufstoßen, handelte es sich nach § 12 Nr. 1 EStG um Kosten der Lebensführung, die vom Werbungskostenabzug grundsätzlich ausgenommen sind.⁷ Nur in kasuistisch zersplitterten Einzelfällen ordnete die Finanzrechtsprechung Studien- und Promotionskosten doch den Werbungskosten zu.⁸

Diese Generallinie weichte der BFH 2002 für den Fall einer beruflichen Umschulung auf.⁹ Das Gericht reagierte hiermit auf Kritik, dass anderenfalls die Bekämpfung der Arbeitslosigkeit erschwert und die Realität eines immer flexibleren Arbeitsmarktes ignoriert werde, der häufiger als früher einen Berufswechsel erforderlich mache.¹⁰ Dogmatisch ging das Urteil aber über diese rechtspolitischen Argumente hinaus, da es maßgeblich auf das Veranlassungsprinzip rekurrierte: Jede objektiv feststellbare Förderung einer späteren Einkommensquelle genügt demnach, um Aufwendungen als Werbungskosten zu qualifizieren.¹¹ Schließlich erkannte der BFH im Jahr 2006 an, dass auch die Kosten eines (Erst-)Studiums grundsätzlich beruflich veranlasst seien. Der notwendige Veranlassungszusammenhang zwischen einer angestrebten späteren Tätigkeit und dem Studium bestehe darin, dass ein Studium die notwendigen Bedingungen schaffe, um die Tätigkeit ausüben zu können; es sei denn man studierte „gleichsam ins Blaue“ hinein.¹²

2. Kritik der Literatur: Die Persönlichkeitsentwicklung dominiert

Gegen diese neue Linie wenden sich Teile der Literatur: Wer außerhalb eines Dienstverhältnisses studiert, habe sowohl zeitlich als auch inhaltlich keine ausreichende Berührung zu einem späteren Beruf.¹³ Jene Stimmen betrachten das

⁶ Grundlegend BFH, Urteil vom 16.03.1967 – IV R 266/66 = BStBl. III 1967, 723 ff.; BFH, Urteil vom 04.12.2002 – VI R 120/01 = NJW 2003, 533 (533 f.); *Drenseck*, DStR 2004, 1766 (1767); *Förster*, DStR 2012, 486 (488).

⁷ BFH, Urteil vom 04.12.2002 - VI R 120/01 = NJW 2003, 533 (534).

⁸ Näher hierzu *Drenseck*, DStR 2004, 1766 (1767).

⁹ BFH, Urteil vom 04.12.2002 - VI R 120/01 = NJW 2003, 533 (534).

¹⁰ BFH, Urteil vom 04.12.2002 - VI R 120/01 = NJW 2003, 533 (534 ff.); darstellend *Drenseck*, DStR 2004, 1766 (1767).

¹¹ BFH, Urteil vom 04.12.2002 - VI R 120/01 = NJW 2003, 533 (535 ff.); darstellend *Drenseck*, DStR 2004, 1766 (1767).

¹² BFH, Urteil vom 20.07.2006 - VI R 26/05 = DStR 2006, 1546 (1547).

¹³ Brandis/Heuermann/*Thürmer*, Stand Mai 2023, § 9 EStG Rn. 685.

durchschnittliche Studium lediglich als ein Art Angebot. Studenten können sich hieraus bloß berufliche Perspektive erhoffen, ohne aber, dass bereits eine wirklich belastbare Beziehung zur späteren Tätigkeit bestehe. Das durchschnittliche Studium sei gerade nicht auf eine konkrete Berufsausbildung gerichtet, sondern vermittelt Fähigkeiten in wissenschaftlicher Art und Weise. Diese Konzeption forme und entwickle primär die Persönlichkeit und befähige bloß abstrakt zur Arbeitsaufnahme.¹⁴ Dahinter steht auch die Vorstellung, dass mit dem Akademikerstatus ein vor allem der Privatsphäre zuzurechnender gesellschaftlicher Prestigegewinn einhergehe.¹⁵ Überspitzt ausgedrückt lernt man fürs Leben, nicht für den Beruf.¹⁶

In der Kritik der Literatur spiegeln sich etwas romantisierende Vorstellungen wider, die eine Nähe zum Humboldt'schen Bildungsideal aufweisen¹⁷, aber die gegenwärtige Realität nicht vollständig abbilden. Die Hochschullandschaft befindet sich seit geraumer Zeit in einem Veränderungsprozess, der immer speziellere und somit zumindest indirekt immer stärker berufsbezogene Studiengänge hervorbringt. Insbesondere Fachhochschulen orientieren sich stark an den Anforderungen, die an die Absolventen im Arbeitsmarkt gestellt werden. Sie werben gezielt mit ihrer Praxisnähe.¹⁸ Aber auch Universitäten verschließen sich der stärkeren Berufsbezogenheit nicht:¹⁹ Man denke nur an das Stichwort Bologna-Prozess.²⁰ Überdies misst die Psychologie dem Studium keine übermäßige Bedeutung für die

¹⁴ *Fischer*, jurisPR-SteuerR 7/2020 Anm. 2, C und D; dies gelte insbesondere für geisteswissenschaftliche Studiengänge wie Geschichte oder Philosophie, die mit keinem festen Berufsbild verknüpft sind *Thiemann*, JZ 2015, 866 (867 Fn. 9).

¹⁵ Darstellend *Thiemann*, JZ 2015, 866 (867); *kritisch Pfab*, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, S. 211 f., der dies als „anachronistische“ Betrachtung wertet. Ein gesellschaftlicher Ansehensgewinn stellt als Reaktion der Durchschnittsbevölkerung höchstens einen unbeachtlichen Reflex dar, da es nur auf die individuellen Intentionen des Steuerpflichtigen ankommt.

¹⁶ Vgl. <https://www.lto.de/recht/nachrichten/n/bverfg-2bvl22-27-14-aufwendungen-erstausbildung-werbungskosten-nicht-absetzbar-steuer/>, abgerufen am 15.09.2023.

¹⁷ *Fischer*, jurisPR-SteuerR 7/2020 Anm. 2, C; darstellend *Kanzler*, FR 2020, 313 (325).

¹⁸ Exemplarisch die FH Aachen www.fh-aachen.de/fachbereiche/wirtschaft/ueber-uns/praxisnah, abgerufen am 15.09.2023.

¹⁹ Zum Ganzen *Kanzler*, FR 2020, 313 (325).

²⁰ *Hey*, FR 2020, 578 (583); *Pfab*, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, S. 210.

Persönlichkeitsbildung bei.²¹ Das stellt freilich nicht in Abrede, dass die Mehrzahl der Studenten nach Neigung und Interesse und somit ohne den unbedingten Willen, einen ganz konkreten Beruf zu ergreifen, studiert. Typischerweise besteht ein gewisser Ansatzpunkt für eine private Mitveranlassung in Gestalt der Selbstverwirklichung.²² Daher sind Bildungsaufwendungen in einem ersten Schritt tatsächlich als „multikausal“ oder „-final“²³ verursacht einzuordnen.

II. Nur wesentliche Ursachen sind steuerrechtlich relevant

Entscheidend ist aber, welche Konsequenz man hieraus zieht. Man darf dieses Zwischenfazit nicht nämlich mit der endgültigen Entscheidung verwechseln, ob die für § 9 Abs. 1 S. 1 EStG notwendige maßgebliche berufliche Veranlassung besteht. Keine Ausgabe und auch keine Einnahme ist astrein, pur erwerbsbezogen. Argumentativ lässt sich stets ein gewisser Bezug zur privaten Lebensführung konstruieren – a bisschen was Privates geht immer²⁴. Besonders deutlich wird dies, wenn man die Perspektive wechselt und die Erwerbsbezogenheit der Einnahmenseite betrachtet: Wer sich selbst in seinem Traumberuf verwirklicht und hieraus Einnahmen generiert, wird gegenüber dem Finanzamt mit dem Argument, er befriedige partiell private Bedürfnisse, nicht erfolgreich Teile seiner Einnahmen verkürzen können.²⁵ Somit ist sogar die Berufsausübung als solche multikausal verursacht, sie einen Teil der Lebensführung darstellt.²⁶ Hieran indes stört sich der Gesetzgeber nicht. Warum sollte das Studium als der notwendige Vorbereitungsakt eine gänzlich andere Behandlung erfahren?²⁷ Nicht jeder privaten Mitveranlassung kann Relevanz zugesprochen werden, vielmehr bedarf es nach der Theorie der wesentlichen Bedingung einer normativen Selektion, welcher Anhaltspunkt

²¹ *Specht*, Charakterfrage, 2018, S. 67 ff.: Die „Reifung“ der Persönlichkeit findet ein Leben lang. Starke Veränderungen im Zeitalter zwischen dem 18 und 30 Lebensjahr sind eher auf die gesellschaftlichen Freiheiten und daraus folgenden Entfaltungsmöglichkeiten als auf die Studieninhalte zurückzuführen.

²² *Fischer*, jurisPR-SteuerR 7/2020 Anm. 2, D.

²³ BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (319 Rn. 111) drückt hiermit die Mischveranlassung aus.

²⁴ Um Monaco Franze abzuwandeln, vgl. www.sueddeutsche.de/kultur/helmut-dietls-memoiren-a-bissel-was-geht-immer-stimmt-tatsaechlich-1.3153791, abgerufen am 15.09.2023.

²⁵ Zum Ganzen *Drenseck*, DStR 2004, 1766 (1768).

²⁶ *Drenseck*, DStR 2004, 1766 (1768).

²⁷ Ähnlich *Drenseck*, DStR 2004, 1766 (1768).

derartiges Gewicht besitzt, dass er Berücksichtigung verdient.²⁸

III. Vermutung, dass ein Studium regelmäßig beruflich veranlasst ist

Letztlich muss zwar im Einzelfall²⁹ entschieden werden, ob der Student einen subjektiv hinreichenden Berufsbezug glaubhaft darlegen kann. Es lässt sich jedoch die plausible Vermutung aufstellen, dass ein Student in erster Linie zur Berufsbefähigung statt zur Persönlichkeitsformung studiert.³⁰ Bereits nach allgemeiner Lebenserfahrung bewirbt sich die absolute Mehrheit der Hochschulabsolventen nicht trotz, sondern gerade wegen ihrer durch Prüfungen dokumentierten Fähigkeiten erfolgreich um einen Arbeitsplatz bzw. setzt sie selbständig erwerbsgerichtet ein. Berufsabschlüsse und vor allem Hochschulabschlüsse schützen nachweislich vor Arbeitslosigkeit.³¹ Die Formung der Persönlichkeit ist in der Regel bloße (unbeabsichtigte) Nebenfolge.³² Anderes gilt nur in besonderen Lagen: vor allem beim Seniorenstudium.³³

In Zweifelsfällen kommt dem Studiengangskonzept eine gewisse Indizwirkung zu: Wenn es objektiv in ausreichendem Maße *geeignet* ist berufsbezogene Fähigkeiten zu vermitteln, so erscheint die Geltendmachung von Werbungskosten grundsätzlich als plausibel. Eine *Intention* der Hochschule zur Berufsausbildung ist indes irrelevant.³⁴

Bei hochspezialisierten Studiengängen wie Zahnmedizin, Computerspieldesign

²⁸ Ausführlich hierzu *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 8.219 ff und H/H/R/*Fissenewert*, Stand Oktober 2022, § 12 EStG Rn. 60 f.: völlig untergeordnete Veranlassungsbeiträge sind unbeachtlich.

²⁹ *Thiemann*, JZ 2015, 866 (868).

³⁰ *Drenseck*, DStR 2004, 1766 (1768); *Ismer*, Bildungsaufwand im Steuerrecht, S. 338; a.A. *Kanzler*, FR 2020, 313 (325).

³¹ *Pfab*, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, S. 206 f.

³² *Hey*, FR 2020, 578 (583); s. auch H/H/R/*Fissenewert*, Stand Juli 2023, § 12 EStG Rn. 95 wonach die Nutzbarkeit von Erkenntnissen im privaten Bereich als zwangsläufiger Effekt außer Betracht bleibt.

³³ *Stöcker*, NJW 2004, 249 (254); *Förster*, DStR 2012, 486 (493) weist zu Recht daraufhin, dass in der Regel nicht einmal der Abzug als Sonderausgaben möglich ist, da auch dieser einen gewissen Berufsbezug voraussetzt.

³⁴ An dieser Stelle nur auf die objektive Ausrichtung des Studienganges abzustellen, wäre im Hinblick auf die nicht notwendige Finalität des Veranlassungsprinzips problematisch. Entscheidend ist, ob die Möglichkeit geboten wird auf einen Beruf hinzulernen. Das notwendige Erwerbsmotiv ist nämlich vorrangig subjektiv, ohne Rücksicht auf die objektive Üblichkeit oder Zweckmäßigkeit und somit aus Sicht des Studenten als Steuerpflichtigem zu bestimmen; vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 8.213 und 8.231.

oder bei der Verkehrspilotenausbildung³⁵ lassen sich (reine) Werbungskosten kaum jemals ernsthaft bestreiten.³⁶

Aber auch generell stellen die durch das Studium verursachten Kosten grundsätzlich reine Werbungskosten dar.³⁷ *Einfachrechtlich* wäre indes sogar die Einordnung der Kosten als gemischt veranlasst keine zwangsläufige „Katastrophe“. Nach Maßgabe der neueren Rechtsprechung zu § 12 Nr. 1 EStG (Aufteilungsgebot) bedingt die Mitveranlassung, sofern objektiv möglich, lediglich eine quantitative Ausgabenteilung.³⁸ *Verfassungsrechtlich* kommt der teilweisen privaten Mitveranlassung aber eine alles entscheidende Bedeutung zu (dazu sogleich).

B. Reaktion des Gesetzgebers auf die neue Rechtsprechungslinie – das Abzugsverbot nach § 9 Abs. 6 EStG

Können Studenten somit die aus den Studienkosten resultierenden negativen Einkünfte als Verlust iSd § 10d EStG feststellen lassen?

Leider nein. Dem stehen § 9 Abs. 6 EStG und § 4 Abs. 9 EStG, die eine Reaktion auf obige Urteile darstellen und den früheren § 12 Nr. 5 EStG ersetzen,³⁹ entgegen. Hiernach werden Berufsausbildungskosten nur dann als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt, wenn sie entweder im Rahmen eines

³⁵ Dies ist der markanteste Fall, da einerseits die Ausbildungskosten regemäßig sehr hoch und andererseits der enge Berufsbezug kaum bestreitbar ist. Daher wählte der BFH diesen Fall bewusst als Vorlagefall *Thiemann*, JZ 2015, 868 (867 Rn. 9). Selbst das BVerfG räumt ein, dass die Berufspilotenausbildung eine Besonderheit darstellt BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (322 Rn. 130 ff.).

³⁶ a.A. *Fischer*; jurisPR-SteuerR 7/2020 Anm. 2, D.

³⁷ Freilich muss hinsichtlich der einzelnen Kostenposition geprüft werden, ob sie einen hinreichenden Erwerbsbezug aufweist oder doch (teilweise) der Lebensführung dient, wie etwa das Semesterticket.

³⁸ Zu den exakten Voraussetzungen der Aufteilung im Anschluss an die Entscheidung des BFH, Beschluss vom 21.09.2009 - GrS 1/06 = BStBl. II 2010, 672; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 8.239 ff. Das BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (322 Rn. 134) stellt sich auf den Standpunkt, dass Bildungsaufwendungen unmöglich aufteilbar seien. Die Beurteilung dieser Frage obliegt aber den Fachgerichten.

³⁹ Kurioserweise bestanden die Regelungen der §§ 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG zeitweise inhaltlich identisch nebeneinander. Dies geht auf eine stark kritisierte Auslegung des § 12 Nr. 5 EStG aF durch den BFH im Urteil vom 28.07.2011 – VI R 7/10 zurück. In Reaktion hierauf verankerte der Gesetzgeber das Abzugsverbotes zusätzlich in § 9 EStG, um der studentenfreundlichen Rechtsprechung den Boden zu entziehen (BeckOk-EStG/*Straßburger*, Stand 01.07.2023, § 9 Rn. 677). Zur starken Kritik an diesem Urteil statt vieler: *Eisgruber*; *SteuK* 2011, 369 (369) und *Ismer*, FR 2011, 846 ff.

Dienstverhältnisses (vor allem als duale Berufsausbildung oder als duales Studium) anfallen oder wenn sie nach einer abgeschlossenen ersten Berufsausbildung oder Erststudium anfallen, also eine Zweiterberufsausbildung betreffen.⁴⁰ Das Gros der Studenten wird hierdurch bewusst vom Abzug ausgeschlossen. § 9 Abs. 6 S. 2, 3 EStG definieren ausführlich den Begriff der Erstausbildung, da in der Vergangenheit Kinder, allen voran steuerlich gut beratener Eltern, mittels Crashkursen zu Ski- oder Yoga-Lehrern⁴¹ etc. „ausgebildet“ wurden, einzig zum Zweck, die Kosten des sich anschließenden Studiums absetzbar zu machen. Diesen Gestaltungen schob der Gesetzgeber gezielt einen Riegel vor.⁴²

§ 9 Abs. 6 S. 1 EStG stellt eine Fiktion⁴³ dar, da die Finanzrechtsprechung den Erwerbsbezug der Aufwendungen für die Mehrzahl der erfassten Fälle zu Recht bejahte. Die letzte Hoffnung für das Heer der „normalen“ Studierenden besteht daher in einem Angriff auf die Verfassungsmäßigkeit der § 9 Abs. 6, § 4 Abs. 9 EStG. In der Tat legte der VI. Senat des BFH den § 9 Abs. 6 EStG dem BVerfG zur Prüfung vor, da er ihn als mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar erachtete.⁴⁴

C. Verfassungsmäßigkeit des § 9 Abs. 6 EStG

I. Rechtlich relevante Ungleichbehandlung

Generell verstößt eine Norm dann gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG, wenn sie wesentlich Gleiches ungleich behandelt oder aber wesentlich Ungleiches gleichsetzt.⁴⁵ Im Steuerrecht hat sich zur Konkretisierung dieser Formel ein „bereichsspezifischer Sonderweg“ für die direkten Steuern, zu der auch die Einkommensteuer zählt, herausgebildet.⁴⁶ Maßstab der Feststellung, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt ist demnach das Besteuerungssystem selbst. Hieraus abgeleitet muss der Gesetzgeber die systemimmanente Steuergerechtigkeit

⁴⁰ BeckOk-EStG/*Straßburger*, Stand 01.07.2023, § 9 Rn. 676, 744; Brandis/Heuermann/*Thürmer*; Stand Mai 2023, § 9 EStG Rn. 687b.

⁴¹ Brandis/Heuermann/*Thürmer*; Stand Mai 2023, § 9 EStG Rn. 687b.

⁴² Zum Ganzen Schmidt/*Krüger*, 42. Auflage 2023, § 9 EStG Rn. 346.

⁴³ Wie hier H/H/R/*Bergkemper*, Stand Juli 2023, § 9 EStG Rn. 606.

⁴⁴ BFH, Beschluss vom 17.07.2014 – VI R 2/12 = DSTRE 2015, 5 ff.

⁴⁵ BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = DSr 2020, 93 (97 Rn. 95).

⁴⁶ BeckOK-GG/*Kischel*, Stand 15.05.2023, Art. 3 Rn. 141 ff.; BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (317 Rn. 96).

wahren, die im Bereich der Einkommensteuer das Prinzip der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit umfasst.⁴⁷ Das geschaffene Grundsystem der Einkommensteuer muss der Gesetzgeber folgerichtig⁴⁸ ausgestalten. Dieses Momentum der Vergleichsbildung anhand der einfachrechtlichen Grundsystematik wirkt sich unmittelbar auf den Prüfungsmaßstab aus (s. III 2 b). Das Vorgehen räumt dem Gesetzgeber bewusst einen weiten Gestaltungsspielraum ein, um ihm den Umfang der steuerlichen Belastung als vorrangig politische Entscheidung anheimzustellen, indem er sowohl den Steuergegenstand als auch die Belastungshöhe recht frei bestimmen darf.

Vorliegend besteht die Ungleichbehandlung darin, dass einerseits Studenten, die in einem Dienstverhältnis stehen oder bereits eine Erstausbildung absolviert haben, ihre Aufwendungen vollumfänglich als Werbungskosten geltend machen können, wohingegen „sonstige“ Studenten die Kosten nur als Sonderausgaben berücksichtigen dürfen, obwohl zumindest eine gemischte Veranlassung vorliegt, sodass die zweite Gruppe eigentlich einfachrechtlich ebenfalls (teilweise) Werbungskosten verausgibt. Es wird weniger die reale Lage, dass beide Gruppen im selben Hörsaal der gleichen Vorlesung folgen und deshalb prinzipiell gleiche Ausgaben tätigen, sondern die erst durch die gesetzlichen Entscheidungen geformte Leistungsfähigkeit⁴⁹ miteinander verglichen.⁵⁰

II. Rechtfertigung durch Typisierung

Da nach § 2 Abs. 1 und 2 EStG grundsätzlich nur die „Netto-Einkünfte“ versteuert werden dürfen, durchbricht das Abzugsverbot von beruflich/betrieblich (mit-)veranlassten Kosten nach § 9 Abs. 6 EStG die einkommensteuerliche Grundwertung der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit, sodass es einer Rechtfertigung bedarf.⁵¹ Selbige darf sich indes nicht in bloßen

⁴⁷ BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (318 Rn. 99).

⁴⁸ Dürig/Herzog/Scholz/P. Kirchhof, Stand Januar 2023, Art. 3 Abs. 1 GG Rn. 422; BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (318 Rn. 100). Interessanterweise geht das BVerfG im Laufe der Entscheidung auf das Gebot im Folgenden nicht mehr ein, obwohl der Vorlagebeschluss maßgeblich hierauf rekurrierte. Näher zur dogmatischen Verortung des äußerst umstrittenen Gebots Thiemann, JZ 2015, 866 ff.

⁴⁹ Dürig/Herzog/Scholz/P. Kirchhof, Stand März 2023, Art. 3 Abs. 1 GG Rn. 422.

⁵⁰ Thiemann, JZ 2015, 866 (869).

⁵¹ BFH, Beschluss vom 17.07.2014 – VI R 61/11 = BeckRS 2014, 96235 Rn. 63; allgemein Dürig/Herzog/Scholz/P. Kirchhof, Stand März 2022, Art. 3 Abs. 1 GG Rn. 422.

fiskalischen Erwägungen erschöpfen.⁵² Anerkannt ist, dass der Gesetzgeber aus Verwaltungsvereinfachungsgründen durch typisierende Regelungen ungleichbehandeln darf. Eine solche Typisierung liegt auch § 9 Abs. 6 EStG zu Grunde: Zweitausbildungen und Erstausbildungen im Rahmen von Dienstverhältnissen seien stets voll beruflich, normale Erstausbildung hingegen maßgeblich privat veranlasst.

Damit die Typisierung ihre rechtfertigende Wirkung entfalten kann, muss sie folgenden drei Voraussetzungen genügen: für eine Massenerscheinung herbeiführen,⁵³ indem sie realitätsgerecht den typischen Fall zur Norm erhebt, ohne aber, dass die Ungleichbehandlung ein unerträgliches Maß erreicht.

Die Verwaltungsvereinfachung liegt unproblematisch darin begründet, dass es bei Millionen von Studenten/Auszubildenden keiner Einzelfallermittlung bedarf, ob und in welchem Umfang ein hinreichender Erwerbsbezug vorliegt. Entscheidend ist daher die Frage, ob das Gesetz eine realitätsgerechte Ausgestaltung anhand des typischen Falls⁵⁴ erfahren hat. In concreto müsste der durchschnittliche Student weniger durch einen späteren Berufswunsch zum Studium veranlasst sein als die privilegierte Gruppe.

1. BFH und Teile der Literatur verneinen die Realitätsgerechtigkeit

Der BFH stellt sich auf den Standpunkt, dass die Normierung realitätswidrig sei, da in der Mehrzahl der Fälle ein wesentlicher Erwerbsbezug vorliege.⁵⁵ Dass eine gewisse Persönlichkeitsbildung stattfindet, ändert hieran nichts, da die (oftmals unbeabsichtigte) privatnützige Entwicklung qualitativ nicht die Typik der Berufsausbildungssituation prägt.⁵⁶

2. BVerfG teilt hingegen die gesetzgeberische Einschätzung

Das BVerfG schließt sich dem nicht an und teilt die Sichtweise des Gesetzgebers, wonach eine Erstberufsausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses stark die

⁵² BFH, Beschluss vom 17.07.2014 – VI R 61/11 = BeckRS 2014, 96235 Rn. 88.

⁵³ Jarass/Pieroth/Jarass, 17. Auflage 2022, Art. 3 GG Rn. 36, 53.

⁵⁴ Hömig/Wolff/Wolff, 13. Auflage 2022, Art. 3 GG Rn. 7; BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (318 Rn. 102).

⁵⁵ BFH, Beschluss vom 17.07.2014 – VI R 61/11 = BeckRS 2014, 96235 Rn. 84, 87.

⁵⁶ Hey, FR 2020, 578 (583).

Persönlichkeit präge und somit multikausal veranlasst sei. Das Gericht erblickt also in den Berufsausbildungsaufwendungen untrennbare Mischkosten. Der Gesetzgeber verfüge bei solchen „Lebenssachverhalten im Schnittbereich zwischen beruflicher und privater Sphäre [...] verfassungsrechtlich [...] über erhebliche Gestaltungs- und Typisierungsspielräume“, ob und unter welchen Voraussetzungen er sie zum Abzug zulässt, die er nicht überschritten habe.⁵⁷ Dass die Aufwendungen innerhalb von Dienstverhältnissen abziehbar sind, folge der sachlichen Unterscheidung, dass sodann regelmäßig eine Pflicht zur Teilnahme an den Lehrveranstaltungen bestehe. Die ebenfalls abzichbaren Zweitberufsausbildungen entzögen sich wegen der heterogenen Interessenlage ohnehin einer Typisierung.⁵⁸

Das BVerfG betrachtet somit § 9 Abs. 6 EStG als kohärente Ausgestaltung des Besteuerungssystems. Die Norm forme das Gesamtsteuersystem bloß zulässig aus, da es einer Entscheidung bedürfe, was mit Mischkosten geschieht,⁵⁹ sodass die zutreffende Subsumtion unter den Werbungskostenbegriff gerade nicht „hinwegtypisiert“⁶⁰ wird. Demnach sei die Norm realitätsgerecht ausgestaltet. Weiterhin stünden die Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung, da letztlich höchstens bei der ungewöhnlichen Berufspilotenausbildung, die aber quantitativ völlig unbedeutend sei, eine ungerechte Differenzierung im Bereich des Möglichen liege.⁶¹

⁵⁷ BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (319 Rn. 108 und 321 Rn. 123 ff.); s. auch Brandis/Heuermann/Thürmer, Stand Mai 2023, § 9 EStG Rn. 685 ff. und BeckOK-EStG/G. Kirchhof, Stand 01.07.2023, § 12 Rn. 71 f.

⁵⁸ BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (322 Rn. 135 ff.).

⁵⁹ BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (319 Rn. 111) spricht von einer notwendigen Bewertung durch den Gesetzgeber.

⁶⁰ So aber BFH, Beschluss vom 17.07.2014 – VI R 61/11 = BeckRS 2014, 96235 Rn. 84.

⁶¹ BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (318 Rn. 103, 322 Rn. 130).

III. Die Norm ist verfassungsgemäß

Daher erklärte das BVerfG die Regelung der §§ 9 Abs. 6, 4 Abs. 9 EStG für verfassungskonform.

IV. Kritische Würdigung der Entscheidung

Prinzipiell ist es unter der Ägide der bereichsspezifischen Auslegung stringent dem Gesetzgeber für Mischkosten einen weiten Gestaltungsspielraum einzuräumen, der den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab absenkt. Abzugsverbote für Mischkosten durchbrechen weniger die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit als Abzugsverbote für reine Werbungskosten/Betriebsausgaben. Dennoch bietet das konkrete Vorgehen Anlass für Kritik. Das BVerfG verortet nämlich den Gedanken der weiten Gestaltungsmöglichkeit bei der Realitätsgerechtigkeit der Typisierungsbefugnis. Es wäre methodisch sauberer diesen Aspekt auf Ebene der Verhältnismäßigkeit anzusiedeln.⁶² Letztlich beschränkt sich das Gericht nämlich auf eine reine Willkürkontrolle und untersucht daher leider die verhältnismäßige Ausgestaltung gar nicht erst.⁶³ Mehr noch, räumt der gewählte Begründungsweg dem Gesetzgeber indirekt ein Auslegungsprimat über das einfache Steuerrecht ein, was originäre Aufgabe der Finanzrechtsprechung ist.

V. Vermischung der Prüfungsmaßstäbe

Das Vorgehen deckt im besonderen Maße die Gefahr auf, die aus der Verquickung von einfachem Recht mit Verfassungsrecht durch die bereichsspezifische Auslegung des Art. 3 Abs. 1 GG entsteht und bereits starke Kritik erfahren hat: Einfachrechtliche Fragen und Prinzipien werden hierdurch in die Verfassungsebene projiziert.⁶⁴ Eigentlicher Prüfungsmaßstab des BVerfG ist aber das Grundgesetz und somit gerade nicht das einfache Recht in der Gestalt, ob denn nun Erstausbildungskosten Werbungskosten darstellen. Der BFH als das zuständige letztinstanzliche Fachgericht hat diese Frage abschließend geklärt. Er hat verbindlich unter § 9 Abs. 1

⁶² So sind durchaus stärkere einfachrechtliche Differenzierungen mittels pauschaler Kostenaufteilung, Abzugsdeckelungen oder aber eine stärkere Differenzierung nach der Ausbildungsart als mildere Mittel durchaus denkbar.

⁶³ Gleichfalls kritisch *Hey*, FR 2020, 578 (579).

⁶⁴ BeckOK-GG/*Kischel*, Stand 15.05.2023, Art. 3 Rn. 142 mwN; s. auch *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261); *Thiemann*, JZ 2015, 866 (870).

bzw. § 4 Abs. 4 EStG subsumiert und den Gesetzgeber lediglich an seinem eigenen Wertungssystem gemessen.⁶⁵ Mit seinem Beschluss ignoriert das BVerfG schlicht die fachgerichtliche Auslegung des Werbungskosten- und Betriebsausgabenbegriffs für die Mehrzahl der Fälle. Soweit *Thiemann* vor diesem Hintergrund fürchtet, dass der einfachrechtlichen Judikatur eine unzulässige Bindungswirkung für die Verfassungsrechtsprechung zukommen könnte,⁶⁶ spricht dies aber nur dafür, die Prüfung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht naturalistischer zu vollziehen. Die Kritik zeigt auf, dass der „Sonderweg“ ein dogmatischer Irrweg ist, der die Prüfungsmaßstäbe verschwimmen lässt.

VI. Fehlender Nachweis der Realitätsgerechtigkeit

Um nicht zur Superrevisionsinstanz zu verkommen, hätte das BVerfG jedenfalls gut daran getan, vom Gesetzgeber empirische Belege einzufordern, die seine Rechtsansicht der beachtlichen Privatveranlassung stützen. Vorbildfunktion kommt den jüngsten Entscheidungen im Bereich der Erbschaft- und Grundsteuer zu: Dortige Regelungen wurden deshalb als mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt, weil sie auf veralteten und somit in tatsächlicher Hinsicht falschen Daten beruhten.⁶⁷ Der Gedanke ist verallgemeinerungsfähig und gilt auch für Typisierungen, da unzutreffende Tatsachen per se ungeeignet sind, Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen.⁶⁸ Ohne kritische Prüfung der Tatsachenbasis läuft die Typisierungskontrolle leer.⁶⁹ Dem Gesetzgeber dürfen zwar keine unzumutbaren statistischen Erhebungen auferlegt werden.⁷⁰ Die Gesetzesbegründung führt aber gar keine empirischen Belege an, sondern verweist lediglich darauf, dass die gewählte Einschätzung einen Gleichklang mit dem Sozialrecht herbeiführe,⁷¹ was freilich schon deshalb keine hinreichende Tatsachenbasis darstellt, weil dies nur auf eine normative Gleichstellung abzielt. Dass die Finanzgerichte Bildungsaufwendungen jahrzehntelang selbst (fälschlicherweise) als rein privat veranlasst einordneten,

⁶⁵ *Hey*, FR 2020, 578 (578 f.).

⁶⁶ *Thiemann*, JZ 2015, 866 (870) ähnlich bereits *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261).

⁶⁷ U.a. BVerfG, Urteil vom 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 = NJW 2018, 1451 (1460 Rn. 150 ff.); darstellend BeckOK-GG/*Kischel*, Stand 15.05.2023, Art. 3 Rn. 157.

⁶⁸ BeckOK-GG/*Kischel*, Stand 15.05.2023, Art. 3 Rn. 157.

⁶⁹ *Hey*, FR 2020, 578 (583).

⁷⁰ BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (255) = DStR 2010, 2392 (2398).

⁷¹ BT-Drs. 17/7524 vom 26.10.2011, S. 10.

gibt dem Gesetzgeber kein Recht zur Fehlerperpetuierung ohne Beleg.⁷² Ohne empirische Absicherung droht ein Stück weit die faktische Kraft des Normativen, da es der Gesetzgeber letztlich selbst in der Hand hat zu entscheiden, was er als wesentlich privat veranlasst betrachtet und somit indirekt die nur oberflächliche Willkürkontrolle zu determinieren. Für die Rechtfertigung genügt sodann „irgendein“ sachlicher Differenzierungsgrund, der sich nahezu stets finden lässt.⁷³

VII. Absenken des Prüfungsmaßstab nur bei einfachrechtlich anerkannten Mischkosten

Daher ist für die Absenkung des Prüfungsmaßstabs als Mindestanforderung zu stellen, dass überhaupt einfachrechtlich anerkannt Mischkosten vorliegen.⁷⁴ Hinsichtlich des *Wie* der gesetzlichen Ausgestaltung darf der Gesetzgeber sodann seinen Gestaltungsspiel ausschöpfen. *Ob* aber überhaupt eine relevante multikausale Veranlassung vorliegt, sollte dem Gesetzgeber nicht mittels einer weitreichenden Subsumtionsprärogative freigestellt sein. Jedenfalls ist ihm zumutbar, engmaschiger „Beweis“ zu führen, weshalb er eine relevante Privatveranlassung annimmt. Indem das BVerfG der Sichtweise des Gesetzgebers einen Auslegungsvorrang einräumt, verstößt es gegen seinen eigenen Anspruch, dass es nicht seine Aufgabe sei, dogmatische Streitfragen des Steuerrechts zu lösen.⁷⁵ So aber haftet der Entscheidung ein gewisser Nachgeschmack an,⁷⁶ wo doch die Gesetzesbegründung unumwunden einräumt, dass die Abzugsverbote vor allem Steuerausfällen vorbeugen sollen.⁷⁷

⁷² So aber BVerfG, Beschluss vom 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = DStRE 2009, 922 (926 Rn. 40): Eine langjährige Judikatur schließe zumindest die Annahme gesetzgeberischer Willkür aus; zust. *Thiemann*, JZ 2015, 866 (870).

⁷³ Deshalb zu Recht äußerst kritisch *Hey*, FR 2020, 578 (582).

⁷⁴ A.A. BeckOK-EStG/G. *Kirchhof*, Stand 01.07.2023, § 12 Rn. 71 f., der ein gegenteiliges Vorgehen präferiert, sodass bei Zweifeln über die private Veranlassung dem Gesetzgeber eine Deutungshoheit zusteht.

⁷⁵ BVerfG, Beschluss vom 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = DStRE 2009, 922 (925).

⁷⁶ *Hey*, FR 2020, 578 (578 f.): spricht zu Recht „von einem faden Beigeschmack, weil es dem Gesetzgeber wieder einmal gelungen ist die einkommensteuersystematisch überzeugende Rechtsprechung des BFH außer Kraft zu setzen“; H/H/R/*Kreft/Bergkemper*, Stand Juli 2023, § 9 EStG Rn. 608 kritisieren, dass das BVerfG viele Aspekte des Vorlagebeschlusses nicht beachtete und ergebnisorientiert urteilte.

⁷⁷ Der Gesetzgeber befürchtete Steuermindereinnahmen iHv 1,5 Mrd. € jährlich, BT-Drs. 15/3339 vom 16.06.2004, S. 2; *Drenseck*, DStR 2004, 1766 (1772) spricht von dem eigentlichen, verschleierte Grund; *Hey*, FR 2020, 578 (582) meint, dass es auf der Hand liegt, dass dies die Triebfeder des Gesetzgebers darstellt; ebenfalls sehr kritisch H/H/R/*Kreft/Bergkemper*, Stand Juli 2023, § 9 EStG Rn. 606.

Selbst, wenn man mit dem BVerfG die Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre bei Bildungsaufwendungen für ungewöhnlich komplex erachtete, ist es bloß geboten, dies als Argument im Rahmen der Angemessenheitsprüfung zu berücksichtigen.⁷⁸

D. Rechtspolitische Erwägungen

Die Verfassungskonformität sollte vom Gesetzgeber nicht als Bescheinigung verstanden werden, dass die gegenwärtige Rechtslage gerecht ausgestaltet ist. Sie privilegiert wohlhabende Familien, da nur sie durch Gestaltungen Einkunftsquellen auf ihre studierenden Kinder verlagern können und so den Sonderausgabenabzug tatsächlich ausschöpfen.⁷⁹ Der Mehrzahl der Studenten gereicht es gerade nicht zum Vorteil, dass der Sonderausgabenabzug mit gegenwärtig 6.000 € zwar der Höhe nach die anfallenden Kosten realitätsgerecht abbildet,⁸⁰ da sie höchstens geringe Einnahmen erzielen.⁸¹ Es ist wünschenswert im großzügigeren Maße diejenigen, die in ihre Bildung investieren, zu unterstützen.⁸² Sie verbessern nicht nur ihre eigene Zukunftsperspektive, sondern sichern auch ein Stück weit auch das künftige Steueraufkommen.⁸³ Anderenfalls wirken die politischen Sonntagsreden über den Stellenwert der Bildung hohl.⁸⁴

Neue Abzugsperspektiven für Jurastudenten haben sich jüngst dadurch eröffnet, dass immer mehr Universitäten einen integrierten Bachelor of Laws anbieten. Nach Erwerb des Abschlusses kann man die zeitlich danach anfallenden Kosten, insbesondere die Repetitoriumsgebühren, steuerlich geltend machen.⁸⁵ In der Folge kommt es zu einer nahezu grotesk anmutenden steuerlichen Spaltung der Examenskandidaten mit einer Benachteiligung der reinen Staatsexamensstudenten. Rein von der steuerlichen Warte aus, nötigt § 9 Abs. 6 EStG einen Studienanfänger förmlich zur Wahl des integrierten Bachelors. Dies zeigt nochmals eindrucksvoll, wie unausgereift und realitätsfern der Ausbildungskostenabzug derzeit ausgestaltet ist.

⁷⁸ Vorschlag *Hey*, FR 2020, 578 (580): (bloßes) Indiz für erhöhtes staatliches Vereinfachungsinteresse.

⁷⁹ *Maciejewski*, FR 2020, 545 (550 f.); *Hey*, FR 2020, 578 (586); *Hilbert*, BB 2020, 735 (736).

⁸⁰ BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 – 2 BvL 22-27/14 = FR 2020, 315 (324 Rn. 147.)

⁸¹ *Hey*, FR 2020, 578 (580 f.); *Maciejewski*, FR 2020, 545 (550 f.).

⁸² *Drenseck*, DStR 2004, 1766.

⁸³ *Hey*, FR 2020, 578 (584).

⁸⁴ *Drenseck*, DStR 2004, 1766.

⁸⁵ *Paschke/Hillers*, DStR 2023, 1989 (1993 f.).