Vorlagebeschluss vom 17. Juli 2014, VI R 8/12

Vorlage an das BVerfG: Ausschluss des Werbungskostenabzugs für Berufsausbildungskosten - rückwirkende Geltung der Neuregelung des Abzugs von Berufsausbildungskosten

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 6, EStG § 10 Abs 1 Nr 7, EStG § 12 Nr 5, EStG § 4 Abs 9, EStG § 52 Abs 23d S 5, EStG § 52 Abs 12 S 11, GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1, BVerfGG § 80 Abs 1, BVerfGG § 80 Abs 2 S 1, EStG VZ 2007 , GG Art 12

vorgehend FG Münster, 19. Dezember 2011, Az: 5 K 3975/09 F

Leitsätze

Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) insoweit mit dem GG vereinbar ist, als danach Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet und auch keine weiteren einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern.

Tatbestand

1 A. Gegenstand der Vorlage (Sachverhalt, Entscheidung des Finanzgerichts --FG-- und Vortrag der Beteiligten)

2 Streitig ist, ob Aufwendungen für ein Erststudium nach dem Abitur, das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen sind.

3 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) studierte nach seinem Abitur in den Jahren 2002 bis 2004 zunächst an der Universität A und in den Jahren 2004 bis 2008 an der B in C internationale Betriebswirtschaftslehre. Der Studiengang an der B 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; dort war er bis 30. Juni 2011 tätig.

4 Der Kläger machte mit seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2007) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 1.612 € und Werbungskosten in Höhe von 19.528 € geltend. Die Werbungskosten ergaben sich aus den Aufwendungen für Arbeitsmittel (Absetzungen für Abnutzung auf PC 723 €, Fachliteratur pauschal 150 €, Studiengebühren 5.120 €) sowie aus den Kosten für das Auslandssemester in Australien (Zimmermiete 5.000 €; Verpflegungsmehraufwand für 180 Tage x 39 € = 7.020 €; Flugkosten 1.515 €).

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im streitigen Einkommensteuerbescheid bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten lediglich den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 920 € und legte damit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 692 € zu Grunde. Die durch den Studienaufenthalt in Australien entstandenen Aufwendungen berücksichtigte er nur mit 4.000 € als Sonderausgaben in Form von Berufsausbildungskosten. Mit anderen Einkünften des Klägers betrug damit der Gesamtbetrag der Einkünfte 12.437 €. Davon wurde ein verbliebener Verlustvortrag zum 31. Dezember 2006 in Höhe von 8.993 € abgezogen, der aus in den Vorjahren anerkannten Berufsausbildungskosten des Klägers stammte. Nachdem das FA keine weiteren Werbungskosten berücksichtigt hatte, stellte es den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 mit weiterem Bescheid auf 0 € fest.

6 Die dagegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hat das FG mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte

(EFG) 2012, 612 veröffentlichten Gründen abgewiesen. Der Kläger habe zum einen die Aufwendungen für seine Berufsausbildung nur teilweise schlüssig dargelegt, nämlich im Ergebnis lediglich in Höhe von 14.552 €.

7 Zum anderen habe das FA die Aufwendungen zu Recht nur als Sonderausgaben und nicht als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit behandelt. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die gesetzlichen Neuregelungen in § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 und §§ 52 Abs. 23d und 30a des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) bestünden nicht.

8 Der Kläger rügt mit der Revision die Verletzung von Bundesrecht. Die Aufwendungen für sein Studium seien vorweggenommene Werbungskosten. Soweit dem § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG entgegenstehe, verstoße dies gegen Verfassungsrecht.

9 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil des FG Münster vom 20. Dezember 2011 5 K 3975/09 F sowie den Bescheid über die Ablehnung der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 vom 3. Juli 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Oktober 2009 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2007 in Höhe von 18.278 € festzustellen.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Die Neuregelungen durch das BeitrRLUmsG seien nicht verfassungswidrig. Die dort getroffene Unterscheidung zwischen den Kosten für die erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium einerseits und für sonstige Fortbildungskosten andererseits sei eine im gesetzgeberischen Ermessensspielraum liegende Typisierung.

Entscheidungsgründe

12 B. Entscheidung des Senats

13 Die Aussetzung des Verfahrens und die Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) sind gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) geboten.

14 Der Senat ist davon überzeugt, dass § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in seiner Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit verfassungswidrig ist, weil die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine eigene Berufsausbildung einkommensteuerrechtlich unberücksichtigt bleiben, indem sie weder als Werbungskosten noch in anderer Weise die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage in einer den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügenden Weise mindern.

15 I. Beurteilung am Maßstab des einfachen Rechts und Entscheidungserheblichkeit

16 Nach einfachem Recht wäre die Revision des Klägers unbegründet. Denn das FG hat zutreffend entschieden, dass § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG den Werbungskostenabzug für die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen ausschließt.

17 Sollte allerdings § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG verfassungswidrig sein und für nichtig erklärt werden, wäre die Revision des Klägers jedenfalls insoweit begründet, als der Kläger nach der Würdigung des FG die Aufwendungen für seine Berufsausbildung schlüssig dargelegt hat, nämlich im Ergebnis in Höhe von 14.552 €. Nach den Feststellungen des FG bestand zwischen dem Studium und der späteren Berufstätigkeit auch ein konkreter Veranlassungszusammenhang, der den Abzug der Aufwendungen für das Studium als vorweggenommene Werbungskosten rechtfertigt. Denn der Studiengang des Klägers sah unter anderem eine enge Verzahnung zwischen Theorie und Praxis vor und beinhaltete zwei Auslandssemester sowie drei Praktika und verschaffte dem Kläger im Anschluss an das am 4. Juli 2008 erfolgreich abgeschlossene Studium zum 1. November 2008 eine Festanstellung als Assistent des Vertriebsvorstands einer AG, für die er bis 30. Juni 2011 tätig war. Aber auch dann, wenn das BVerfG die Versagung des Werbungskostenabzugs für Berufsausbildungskosten für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber aufgibt, eine Neuregelung zu treffen, bliebe für den Kläger des Ausgangsverfahrens die Chance

offen, dass der Gesetzgeber eine im Vergleich zur bisherigen verfassungswidrigen Rechtslage für ihn günstigere Regelung schaffte.

18 Angesichts dessen ist die Entscheidung des vorlegenden Senats im anhängigen Revisionsverfahren von der Gültigkeit des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG abhängig. Denn eine Vorlagefrage ist auch dann i.S. des § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG entscheidungserheblich, wenn die Verfassungswidrigerklärung der Norm dem Kläger des Ausgangsverfahrens die Chance offen hält, eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen. Die Entscheidungserheblichkeit ist deshalb auch dann zu bejahen, wenn im Falle eines Gleichheitsverstoßes der Gesetzgeber diesen auf verschiedenen Wegen heilen kann und eine der dem Gesetzgeber möglichen Entscheidungsvarianten den --bis dahin weiter ausgesetzten-- Prozess in Richtung einer für den betroffenen Grundrechtsträger günstigen Entscheidung beeinflusst. Nichts anderes gilt, wenn das BVerfG die Norm für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt, aber die weitere Anwendung des bisherigen Rechts gemäß § 35 BVerfGG anordnet (BVerfG-Beschlüsse vom 22. Juni 1985 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655; vom 17. April 2008 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108, m.w.N.). Maßgebend für die Entscheidungserheblichkeit ist nur, dass die Verfassungswidrigerklärung der Norm dem Kläger des Ausgangsverfahrens die Chance offenhält, eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 121, 108, unter B.I.).

19 II. Die im Streitfall maßgeblichen Rechtsvorschriften, Rechtslage und Rechtsentwicklung

20 1. Die maßgeblichen Rechtsvorschriften

21 Nach § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG bestimmt Entsprechendes für die Zwecke der Gewinnermittlung; danach sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Betriebsausgaben. § 9 Abs. 6 und § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG sind nach § 52 Abs. 23d Satz 5 und § 52 Abs. 12 Satz 11 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anwendbar.

22 Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung sind als Sonderausgaben (§ 10 EStG) zu berücksichtigen. Denn § 10 Abs. 1 EStG bestimmt in seinem Einleitungssatz, dass Sonderausgaben die nachfolgend im Tatbestand aufgeführten Aufwendungen sind, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG erklärt sodann Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bis zu 6.000 € im Kalenderjahr zu Sonderausgaben. Diese Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist erstmals für Veranlagungszeiträume ab 2012 anzuwenden (§ 52 Abs. 24a Satz 3 i.d.F. des BeitrRLUmsG). Nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG in der für Veranlagungszeiträume vor 2012 geltenden Fassung (EStG a.F.) waren Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bis zu 4.000 € im Kalenderjahr als Sonderausgaben abziehbar.

23 Die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten regelt des Weiteren auch § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG, der nach § 52 Abs. 30a EStG dieser Fassung für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden ist; § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG bestimmt:

24 "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
1. ...
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."

25 § 12 Nr. 5 EStG wurde mit dem AOÄndG eingeführt und hatte zunächst folgenden Wortlaut:

26 "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

1. ...

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

27 2. Die Rechtsentwicklung

28 § 9 Abs. 6, § 4 Abs. 9 und § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG beruhen ausweislich der Gesetzesmaterialien auf der Änderung der Rechtsprechung des vorlegenden Senats zur einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Fortbildungskosten einerseits und Ausbildungskosten andererseits.

29 a) Der vorlegende Senat unterschied in seiner Rechtsprechung bis zum Urteil vom 4. Dezember 2002 VI R 120/01 (BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403) zwischen den als Werbungskosten abziehbaren Kosten einer Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf und den als Sonderausgaben begrenzt absetzbaren Kosten einer Ausbildung zu einem künftigen Beruf.

30 Fortbildungskosten waren danach nur Ausgaben, 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 machte, 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 vorwärtskommen kann.

31 Berufsausbildungskosten wurden dagegen angenommen, wenn die Aufwendungen dazu dienten, Kenntnisse zu erwerben, die als Grundlage für einen künftigen Beruf notwendig waren oder welche die Grundlage dafür bilden sollten, um von einer Berufs- oder Erwerbsart zu einer anderen zu wechseln. Derartige Aufwendungen stünden --so die damalige Rechtsprechung-- noch nicht mit einer konkreten beruflichen Tätigkeit und hieraus fließenden Einnahmen im Zusammenhang; solche Ausgaben erwüchsen grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen, gehörten daher zu den Kosten der Lebensführung und seien deshalb nach § 12 Nr. 1 EStG nicht als Werbungskosten abziehbar. Sie seien nur bis zu den gesetzlich vorgesehenen Höchstbeträgen als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Der vorlegende Senat führte diese Grundsätze letztlich zurück auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH). Dieser sei --ohne weitere Begründung-- davon ausgegangen, dass "die Erlangung der für den Lebenskampf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten grundsätzlich der privaten Lebensführung zugehört, die Aufwendungen hierfür daher nicht abzugsfähig sind" (so Senatsurteil in BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403, mit Hinweis auf RFH-Urteil vom 24. Juni 1937 IV A 20/36, RStBl 1937, 1089, 1090; vgl. zur Rechtsentwicklung der Berufsausbildungskosten seit den ersten Einkommensteuergesetzen Holthaus, Die Berücksichtigung von Bildungskosten im Einkommensteuerrecht, Bonn 2010, S. 22 ff.; Johenning, Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Hamburg 2009, S. 68 ff.).

32 Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für ein Erststudium an einer Hochschule (Universität oder Fachhochschule) ordnete die frühere Rechtsprechung auf dieser Grundlage den Berufsausbildungskosten zu. Dem Steuerpflichtigen werde damit eine andere (höherrangige) berufliche, gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung eröffnet, die regelmäßig die Grundlage für eine neue oder andere als die bisherige Lebensgestaltung des Steuerpflichtigen schaffe. Der Senat bewertete nach diesen Grundsätzen alle akademischen Studiengänge einheitlich, um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden. Dies galt allerdings nicht für Studiengänge an einer Akademie oder Fachschule, die ohne Verleihung eines akademischen Grades oder des Titels "graduiert" abschlossen. Diese konnten als Werbungskosten abgezogen werden (Senatsurteil vom 23. August 1979 VI R 87/78, BFHE 128, 472, BStBl II 1979, 773).

33 In der praktischen Anwendung führten diese Rechtsgrundsätze dazu, dass bei einem Zweitstudium (Zusatz-, Aufbau- oder Ergänzungsstudium) Fortbildungskosten angenommen wurden, wenn die im Erststudium erworbenen Erkenntnisse ergänzt und vertieft wurden und das Zweitstudium keinen Wechsel in eine andere Berufsart eröffnete. Entsprechendes galt in Fällen einer gegenüber der bisherigen Berufstätigkeit angestrebten "Spezialisierung", wenn etwa der Humanmediziner Zahnmedizin studierte, um Mund-Kiefer-Gesichts-Chirurg zu werden (Senatsurteil vom 8. Mai 1992 VI R 134/88, BFHE 167, 538, BStBl II 1992, 965), oder der Diplom-Bauingenieur Betriebswirtschaftslehre studierte, um Projektleiter zu werden oder eine eigene Baufirma zu gründen (BFH-Urteil vom 19. Juni 1997 IV R 4/97, BFHE 184, 283, BStBl II 1998, 239).

34 Im Grundsatz waren danach Umschulungskosten, nämlich Aufwendungen, um von einer Berufs- oder Erwerbsart zu einer anderen überzuwechseln, Berufsausbildungskosten. Fortbildungskosten wurden nur unter den Voraussetzungen anerkannt, die der BFH zum Zweitstudium entwickelt hatte, insbesondere wenn also kein Wechsel der Berufsart vorlag (Senatsurteil in BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403, m.w.N.; ausführlich zur Unterscheidung

zwischen Aus- und Fortbildung und zur neuen Rechtsprechung ab 2002 z.B. auch Ismer, Bildungsaufwand im Steuerrecht, Köln 2006, S. 133 ff.).

35 b) Diese bis zum Jahr 2002 sich entwickelnde Rechtsprechung stieß zunehmend auf Kritik; auf die im Senatsurteil in BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403, unter II.2. nachgewiesenen kritischen Rechtsprechungs- und Literaturnachweise wird Bezug genommen. Die Kritik brachte insbesondere vor, dass die terminologische Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung steuersystematische Gesichtspunkte vernachlässige, sich zunehmend vom Gesetz entferne, mit der Zuordnung von Aufwendungen für ein Erststudium zum Privatbereich ohne Beachtung der das Studium konkret veranlassenden Umstände in unzulässiger Weise typisiere und mit der so geschaffenen und kaum noch überschaubaren Kasuistik zu Rechtsunsicherheit führe. Insbe-sondere würden den mittlerweile eingetretenen tiefgreifenden Änderungen und Entwicklungen im gegenwärtigen Berufsleben sowie der zunehmenden Arbeitslosigkeit nicht ausreichend Rechnung getragen; die notwendige Flexibilität der Arbeitnehmer werde gehemmt und angesichts der Vielgestaltigkeit der beruflichen Weiter- oder Fortbildung mit dieser Form der Typisierung gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen. Schließlich führe die Berücksichtigung eines Zweitstudiums zu einem ungesetzlichen und sachlich nicht gerechtfertigten Akademikerprivileg.

36 c) Der Senat änderte beginnend mit dem Urteil in BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403 diese Rechtsprechung. Nunmehr konnten die Aufwendungen für eine auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Umschulungsmaßnahme unabhängig davon Werbungskosten sein, ob die Bildungsmaßnahme eine neue Basis für andere Berufsfelder schaffte oder einen Berufswechsel vorbereitete. Diese Rechtsprechung führte der Senat mit im Wesentlichen gleicher Begründung dahingehend fort, dass Aufwendungen für ein berufsbegleitendes erstmaliges Hochschulstudium, sofern beruflich veranlasst, als Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Es wurde auch ausdrücklich die Auffassung aufgegeben, dass Ausgaben für ein Erststudium an einer Universität oder Fachhochschule stets der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen und deshalb nur als Sonderausgaben begrenzt abziehbar seien (Senatsurteil vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407). In einem weiteren Urteil entschied dann der Senat, dass zwar Aufwendungen für den Erwerb des Privatflugzeugführerscheins regelmäßig keine Werbungskosten seien, dass aber Aufwendungen einer Stewardess für den Erwerb des Verkehrsflugzeugführerscheins einschließlich Musterberechtigung als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen seien (Senatsurteil vom 27. Mai 2003 VI R 85/02, BFHE 207, 393, BStBl II 2005, 202). Diese Grundsätze wandte der Senat auch bei einer erstmaligen Berufsausbildung sowie bei einem erstmaligen Hochschulstudium im Anschluss an das Abitur an (Senatsurteil vom 20. Juli 2006 VI R 26/05, BFHE 214, 370, BStBl II 2006, 764). Danach waren die Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung in Fällen einer Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen (Senatsurteile vom 27. Mai 2003 VI R 33/01, BFHE 202, 314, BStBl II 2004, 884; VI R 58/02, juris).

37 Der Senat begründete die Rechtsprechungsänderung im Wesentlichen mit dem objektiven Nettoprinzip. Der Grundsatz der Besteuerung nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit gebiete, Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit entstünden, steuermindernd als Werbungskosten zu berücksichtigen. Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG lägen vor, wenn sie durch den Beruf bzw. durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst seien. Diese berufliche Veranlassung sei gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf bestehe und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt würden. Ausreichend sei, wenn die Ausgaben den Beruf des Arbeitnehmers im weitesten Sinne förderten. Erziele der Steuerpflichtige noch keine Einnahmen, lägen vorab entstandene Werbungskosten vor, wenn die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen stünden. Der erforderliche Veranlassungszusammenhang könne bei jedweder berufsbezogenen Bildungsmaßnahme erfüllt sein, zumal § 9 EStG keine Sonderregelung zu Berufsbildungskosten enthalte.

38 Dieser Beurteilung stehe § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. nicht entgegen. Denn danach seien Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung nur dann Sonderausgaben, "wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind". Nach dem Gesetz habe der Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug Vorrang vor dem Abzug von Berufsausbildungskosten als Sonderausgaben, so dass § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. keine Sperrwirkung entfalte (Senatsurteil in BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403, unter II.3.).

39 Auch aus der Entstehungsgeschichte des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. ergebe sich nichts Gegenteiliges (BTDrucks V/3430, 8 f.; Bericht des Finanzausschusses zu BTDrucks V/3602, 2, 3). Dort seien Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung einschließlich der Umschulung als einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigungsfähig beurteilt, da es sich dabei um Lebenshaltungskosten handele.

40 Der Gesetzgeber habe damit aber nicht die Abziehbarkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten einschränken wollen. Denn § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG a.F., der den Vorrang des Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzugs vorgesehen habe, sei unberührt geblieben.

41 Dem Werbungskostenabzug stehe auch nicht § 12 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG entgegen. Denn aus beruflichen Gründen entstandene Kosten stellten nicht zugleich Aufwendungen für die private Lebensführung dar, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe.

42 Das BVerfG habe zwar noch im Beschluss vom 8. Juli 1993 2 BvR 773/93 (Die Information --INF-- 1993, 549, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1994, 847) die in der Rechtsprechung vorgenommene Abgrenzung zwischen den --als Werbungskosten abziehbaren-- Berufsfortbildungskosten und den --als Sonderausgaben beschränkt abziehbaren-- Berufsausbildungskosten für mit der Verfassung vereinbar erklärt. Die Entscheidung enthalte aber --entsprechend der Aufgabenstellung des BVerfG-- keine Aussage zur Auslegung des einfachen Rechts. Im Übrigen habe das BVerfG schon im Jahr 1984 darauf hingewiesen, dass die Entscheidung, ob ein anderer "Beruf" im Sinne der bisherigen Rechtsprechung anzunehmen sei, schwierig und oft kaum zuverlässig durchführbar sei und sich auch im Bildungswesen tiefgreifende Änderungen und Entwicklungen vollzogen hätten. Die einzelnen Bereiche der Aus- und Fortbildung, die früher stärker gegeneinander abgeschottet gewesen seien, wiesen heute breitere Übergänge, Zwischenformen und Angebote auf. Daher sei es "zweifelhaft, ob früher getroffene höchstrichterliche Entscheidungen zur Abgrenzung zwischen Fortbildungs- und Ausbildungskosten gegenwärtig unverändert aufrechterhalten werden können" (Beschluss vom 22. Mai 1984 1 BvR 523/84, INF 1984, 406).

43 d) Das AOÄndG vom 21. Juli 2004 führte § 12 Nr. 5 EStG rückwirkend ein mit Wirkung zum 1. Januar 2004 (Art. 6 Abs. 2 AOÄndG). Ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien sollte die Neuregelung des Abzugs von Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums Steuerausfällen vorbeugen, die sich aus der Rechtsprechung des BFH ergeben könnten und aus der Fortentwicklung dieser Rechtsprechung erwartet wurden. Mittel- bis längerfristig wurde mit einem Steuerausfallrisiko in einer Größenordnung von jährlich 1,5 Mrd. € gerechnet (BTDrucks 15/3339, 2). Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Ausbildungskosten sollte deshalb neu geordnet werden (BTDrucks 15/3339, 10), sich dabei aber weitgehend am Grundansatz des BFH orientieren, also nicht etwa zur Rechtslage vor 2002 zurückkehren. Ausbildungskosten einer ersten beruflichen Befähigung sollten allerdings den Kosten der Lebensführung zugewiesen werden (BTDrucks 15/3339, 10).

44 aa) Streitfälle zur Berücksichtigung von Aufwendungen für eine Berufsausbildung unter der Geltung des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG entschied der vorlegende Senat erstmals mit Urteilen vom 18. Juni 2009 VI R 14/07 (BFHE 225, 393, BStBl II 2010, 816), VI R 31/07 (BFH/NV 2009, 1797), VI R 79/06 (juris), VI R 6/07 (BFH/NV 2009, 1796) und VI R 49/07 (BFH/NV 2009, 1799).

45 Der vorlegende Senat urteilte, dass auch unter der Geltung des neu geschaffenen § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG das Veranlassungsprinzip grundsätzlich unverändert fortgelte, dass Aufwendungen für ein erstmaliges Hochschulstudium demgemäß Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sein könnten und dem § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. ebenso wenig wie das Abzugsverbot in § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG entgegenstünden (Urteil in BFHE 225, 393, BStBl II 2010, 816). Denn nach wie vor seien nach dem Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine eigene Berufsausbildung nur dann Sonderausgaben, "wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind", so dass der Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug weiter Vorrang vor dem Abzug von Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung als Sonderausgaben habe; § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. könne daher keine Sperrwirkung für erwerbsbedingte Aufwendungen entfalten. § 12 Nr. 1 EStG stehe einem Abzug von Bildungsaufwendungen im Allgemeinen und Kosten für ein Studium im Besonderen nicht entgegen, wenn das die Aufwendungen auslösende, maßgebliche Moment der beruflichen und nicht der privaten Sphäre entstamme.

46 § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG hindere die Abziehbarkeit von beruflich veranlassten Kosten für ein sog. Erststudium zumindest dann nicht, wenn eine abgeschlossene Berufsausbildung vorausgegangen sei. Die Vorschrift bestimme in typisierender Weise, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung (und ein Erststudium) noch nicht mit einer konkreten beruflichen Tätigkeit und hieraus fließenden Einnahmen im Zusammenhang stünden. Denn nachdem die bisherige Rechtsprechung des Senats grundsätzlich auch nach der durch die Einfügung des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG beabsichtigten "Neuordnung" der Ausbildungskosten habe maßgebend sein sollen (BTDrucks 15/3339, 10), erfasse diese Typisierung zwar auch Aufwendungen für ein Studium, sofern es sich dabei um eine Erstausbildung handele. Allerdings sei die Typisierung nicht auf Steuerpflichtige zu erstrecken, die ein Studium im späteren Berufsleben berufsbegleitend oder in sonstiger Weise als Zweitausbildung aufgenommen

hätten. Diese Auslegung begründete der Senat damit, dass ansonsten in gleichheitswidriger Weise Steuerpflichtige, die nach abgeschlossener Berufsausbildung erstmalig ein Studium aufgenommen hätten, gegenüber Steuerpflichtigen benachteiligt seien, die eine zweite nichtakademische Ausbildung, ein Zweitstudium oder ein Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolvierten. Deshalb erfasse § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG nach dessen i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. somit gebotener verfassungskonformer Auslegung allenfalls die Fälle des Erststudiums, das zugleich eine Erstausbildung vermittele und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinde.

47 bb) Mit weiteren Urteilen entschied sodann der vorlegende Senat, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG vorab entstandene Werbungskosten sein könnten und diese Vorschrift ebenso wie § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. den Vorrang des Werbungskostenabzugs und Betriebsausgabenabzugs unberührt ließen (Urteil vom 28. Juli 2011 VI R 38/10, BFHE 234, 279, BStBl II 2012, 561). Demnach könnten Aufwendungen für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Medizinstudium auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG in gleicher Weise zu vorab entstandenen Werbungskosten führen (Urteil vom 28. Juli 2011 VI R 7/10, BFHE 234, 271, BStBl II 2012, 557), wie etwa Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung an einer Fachhochschule im Fach Betriebswirtschaft (Urteil vom 15. September 2011 VI R 15/11, BFH/NV 2012, 27) und Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung zum Verkehrsflugzeugführer (Urteile vom 28. Juli 2011 VI R 59/09, BFH/NV 2012, 19; vom 15. September 2011 VI R 22/09, BFH/NV 2012, 26).

48 (1) Der Senat begründete dies im Wesentlichen damit, dass § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG nicht per se und ausnahmslos Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium vom Abzug ausschließe (Senatsurteil in BFHE 234, 279, BStBl II 2012, 561, Rz 13 ff.). Denn nach dessen Einleitungssatz seien auch solche Aufwendungen 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, ... §§ 33 ... nichts anderes bestimmt ist". § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. bestimme jedoch etwas anderes: Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung seien als Sonderausgaben abziehbar, wenn sie weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben seien. § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG stehe damit unter dem Vorbehalt des vorrangigen Sonderausgabenabzugs. Der Sonderausgabenabzug stehe wiederum unter dem Vorbehalt, dass die Aufwendungen nicht Werbungskosten oder Betriebsausgaben seien. Im Ergebnis seien daher Aufwendungen für die erstmalige eigene Berufsausbildung auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG als Werbungskosten abziehbar, sofern ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und der späteren auf Einkünfteerzielung gerichteten Berufstätigkeit bestehe. Der Senat sah in § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG eine klarstellende Norm, vergleichbar mit § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG. Nach Auffassung des Senats konnte die gegenteilige Auslegung nicht auf die Gesetzgebungsmaterialien gestützt werden. Aus der BTDrucks 15/3339, 10 f. ergebe sich zwar, dass jedenfalls die Ausschussmehrheit die Aufwendungen für die erste Berufsausbildung den Kosten der Lebensführung habe zurechnen wollen. Andererseits habe danach an der bisherigen Rechtsprechung des BFH festgehalten werden sollen. Im Ergebnis sei der Wille des Gesetzgebers im Gesetz selbst nicht hinreichend konkret umgesetzt worden, insbesondere habe der Gesetzgeber das Normengefüge des vorrangigen Werbungskosten- und Sonderausgabenabzugs insoweit unverändert beibehalten.

49 (2) Diese Rechtsprechung des vorlegenden Senats wird in der Literatur teilweise kritisiert. Die Auslegung verstoße gegen den klaren Wortlaut und gegen das aus den Gesetzesmaterialien herleitbare entgegengesetzte Regelungskonzept des Gesetzgebers und missachte damit anerkannte Auslegungsgrundsätze. Die eigentlich entscheidungserhebliche Frage, ob § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG und § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. verfassungswidrig seien und als singuläre Abweichung vom Veranlassungsprinzip gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstießen, bleibe außer Betracht (Birk, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 65, 71; Reiß, Finanz-Rundschau --FR-- 2011, 863, 864; Ismer, FR 2011, 846, 849; Zimmer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 9 Rz 1303; dagegen Kanzler, FR 2011, 862).

50 e) Der Gesetzgeber hat als Reaktion auf diese Urteile die Regelungen zur einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung, wie oben unter B.II.1. dargestellt, durch die §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 und 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG geändert.

51 Unter Bezugnahme auf die öffentliche Anhörung diverser Verbände in der 60. Sitzung des Finanzausschusses vom 21. September 2011 sowie auf ein nichtöffentliches Fachgespräch in der 66. Sitzung des Finanzausschusses vom 24. Oktober 2011 sollte nun mit dem BeitrRLUmsG klargestellt werden, dass Berufsausbildungskosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittele, vom Betriebsausgaben– sowie Werbungskostenabzug ausgeschlossen seien (BTDrucks 17/7524, 3 ff.). Dies wurde im

Wesentlichen damit begründet, dass die meisten Sachverständigen die BFH-Rechtsprechung nicht teilten und dass mit der vorgeschlagenen Regelung die ursprüngliche Rechtslage wiederhergestellt werde, um erheblichen Verwaltungsaufwand und Steuerausfälle von über 1 Mrd. € zu vermeiden. Der geänderten Kostensituation und der Preisentwicklung solle dadurch Rechnung getragen werden, dass der Sonderausgabenhöchstbetrag von 4.000 € auf 6.000 € angehoben werde (BTDrucks 17/7524, 5). Die Klarstellung sei erforderlich geworden, weil der BFH bemängelt habe, dass aus den vorangegangenen Regelungen der Wille des Gesetzgebers, die Kosten der Berufsausbildung oder des Erststudiums vom Werbungskostenabzug auszuschließen, nicht hinreichend deutlich geworden sei (BTDrucks 17/7524, 10 f.).

52 III. Verfassungsrechtliche Beurteilung

53 Nach Überzeugung des Senats verstößt § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in der Ausprägung des daraus abgeleiteten verfassungsrechtlichen Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit (1. bis 4.).

54 Der Senat ist dagegen der Auffassung, dass die rückwirkende Änderung der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zur Berücksichtigung von Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung verfassungsrechtlich hinzunehmen ist (5.).

55 1. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, <180>, BFH/NV 2006, Beilage 4, 481, ständige Rechtsprechung). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (BVerfG-Beschlüsse vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, <431>, BFH/NV 2005, Beilage 1, 33; in BVerfGE 116, 164, <180>).

56 Dieser allgemeine Gleichheitssatz ist bereichsspezifisch anzuwenden. Dementsprechend hat der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, ist gerade im Bereich des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit 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 niedrigerer Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210, <233>; BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224; jeweils m.w.N.).

57 2. Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits. 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. Im Rahmen des objektiven Nettoprinzips hat der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen bzw. beruflichen Bereich, derentwegen diese Aufwendungen von den Einnahmen grundsätzlich abzuziehen sind, danach vorgenommen, ob eine betriebliche bzw. berufliche Veranlassung besteht (vgl. § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dagegen mindern Aufwendungen für die Lebensführung außerhalb des Rahmens von Sonderausgaben, Familienleistungsausgleich und außergewöhnlichen Belastungen nicht die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage (klarstellend § 12 Nr. 1 EStG); dies gilt gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch für solche Lebensführungskosten, "die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen".

58 a) Ungeachtet der Frage, ob dem objektiven, in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommenden Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt, kann der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe jedenfalls durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl.

BVerfG-Beschlüsse vom 23. Januar 1990 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228, <237>, BStBl II 1990, 483; vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27, <48>, BStBl II 2003, 534, m.w.N.). Hiernach entfaltet schon das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip Bedeutung vor allem 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 gehört zu diesen Grundentscheidungen, so dass Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes bedürfen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 11. November 1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, <290>, BStBl II 1999, 502; in BVerfGE 107, 27, <48>).

59 b) Für den Bereich des subjektiven Nettoprinzips ist das Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie zu beachten (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 107, 27, <48>, m.w.N.). Wieweit über den Schutz des Existenzminimums hinaus auch sonstige unvermeidbare oder zwangsläufige private Aufwendungen bei der Bemessungsgrundlage einkommensmindernd zu berücksichtigen sind, ist nach Auffassung des BVerfG selbst verfassungsgerichtlich bislang noch nicht abschließend geklärt; dies gilt insbesondere für Aufwand außerhalb des Feldes familiärer Unterhaltspflichten (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 107, 27, <48>). Jedenfalls hatte das BVerfG schon vor der grundlegenden Rechtsprechung zur Verschonung des Existenzminimums dem Grunde nach bereits gefordert, das Einkommensteuerrecht müsse solche zwangsläufigen Aufwendungen "berücksichtigen". Diese Rechtsprechung hat das BVerfG dahingehend fortentwickelt, dass diese einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung auch realitätsgerecht sein müsse (Nachweise im BVerfG-Beschluss in BVerfGE 107, 27, <48 f.>).

60 Das BVerfG spricht insoweit davon, dass es die verfassungsrechtlichen Maßstäbe zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen gestützt auf den allgemeinen Gleichheitssatz sowie Art. 1 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG in ausdrücklicher Distanz zum allgemeinen einfachgesetzlichen Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG entwickelt habe. Im Gegensatz zu den dort erfassten nicht abzugsfähigen "allgemeinen Kosten der Lebensführung" müsse etwa beim Kindesunterhalt berücksichtigt werden, dass durch solche Aufwendungen die steuerliche Leistungsfähigkeit gemindert werde. Speziell gelte dies für die Ausbildungskosten für die Kinder des Steuerpflichtigen jenseits des Existenzminimums; insoweit gelte eine staatliche Verpflichtung, solche Kosten teilweise zu übernehmen oder "wenigstens bei der Besteuerung der Eltern als Minderung ihrer Leistungsfähigkeit anzuerkennen" (so BVerfG-Beschluss in BVerfG 107, 27, <48 f.>, mit Hinweis auf BVerfG-Beschluss vom 26. Januar 1994 1 BvL 12/86, BVerfGE 89, 346, <354 f.>, BStBl II 1994, 307). Dies muss nach Auffassung des vorlegenden Senats erst recht für die eigenen Ausbildungskosten des Steuerpflichtigen selbst gelten.

61 Allgemein gilt: Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der finanziellen 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. Die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands steht nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 107, 27, <49>).

62 3. Gemessen an diesen verfassungsrechtlichen Maßstäben verstößt § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG, der Aufwendungen für die erste Berufsausbildung aus dem Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ausnimmt, nach der Überzeugung des vorlegenden Senats gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG wird auch unter Typisierungsgesichtspunkten den 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 lässt sich die in § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG getroffene Durchbrechung des maßgeblichen Veranlassungsprinzips nicht rechtfertigen.

63 a) Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine eigene Berufsausbildung gehören zu den die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mindernden Erwerbsausgaben; dies gilt nicht nur --wie in § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG geregelt-- bei Aufwendungen für eine Ausbildung, die keine Erstausbildung ist, und für alle Ausbildungen, die im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses stattfinden. Vielmehr sind auch Kosten für eine erstmalige Ausbildung Erwerbsaufwendungen und deshalb Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1

Satz 1 EStG. Solche Werbungskosten liegen nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (vgl. Beschluss des vorlegenden Senats vom 10. Januar 2008 VI R 17/07, BFHE 219, 358, BStBl II 2008, 234, m.w.N.). Danach besteht ein solcher Veranlassungszusammenhang zwischen den Berufsausbildungskosten als Erwerbsaufwendungen und späteren Erwerbseinnahmen. Denn eine Berufsausbildung ist regelmäßig die notwendige Voraussetzung für eine nachfolgende auf die Erzielung einkommensteuerbarer Einkünfte gerichtete berufliche Betätigung. Die Aufwendungen für die Ausbildung zu einem "Beruf" sind geradezu prototypisch "beruflich" veranlasst.

64 b) Der Senat verkennt nicht, dass zwischen der tatbestandlichen Qualifikation von Aufwendungen nach den einfachgesetzlichen Grundlagen des Einkommensteuerrechts einerseits und der verfassungsrechtlich zulässigen gesetzgeberischen Bewertung und Gewichtung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge andererseits zu unterscheiden ist (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, <238 f.>, m.w.N.). Er ist allerdings der Auffassung, dass Berufsausbildungskosten auch unter Berücksichtigung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge deutlich geringere private Mitveranlassungsaspekte aufweisen als etwa Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Bei diesen Wegekosten mag --jedenfalls bei typisierender Betrachtung-- die berufliche Mitveranlassung umso stärker zurücktreten, je länger der Arbeitsweg ist. Dagegen wird bei Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung der private Veranlassungszusammenhang typischerweise in dem Maße schwinden, wie der damit für den Steuerpflichtigen verbundene finanzielle Aufwand steigt. Das zeigen nicht nur, aber gerade auch die Fälle der Ausbildungen zum Berufspiloten.

65 Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung gründen danach regelmäßig nicht auf unbeachtlichen privaten Motiven. Dem lässt sich nicht entgegenhalten, dass Steuerpflichtige auch Studiengänge und sonstige Bildungsmaßnahmen wählen, die --wie regelmäßig etwa bei einem Seniorenstudium-- erkennbar keinen Veranlassungszusammenhang zu einer späteren beruflichen Tätigkeit aufweisen und daher teilweise oder sogar in vollem Umfang privat motiviert sind. Denn die einkommensteuerrechtliche Qualifikation dieser Aufwendungen als im Wesentlichen privat motivierte Aus- und Fortbildungsaufwendungen, die nicht zum Werbungskostenabzug führen, folgt schon einfachrechtlich aus dem allgemeinen Werbungskostenbegriff i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG.

66 aa) Die einkommensteuerrechtliche Bedeutung des beruflichen Veranlassungszusammenhangs zeigt etwa die Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen für der beruflichen Fortbildung dienende Reisen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Denn in solchen Fällen ist stets zu prüfen, ob ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt bildet. Enthält eine Reise abgrenzbare berufliche und private Veranlassungsbeiträge, die jeweils nicht von völlig untergeordneter Bedeutung sind, erfordert das Nettoprinzip, den beruflich veranlassten Teil der Reisekosten als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Umfang des beruflichen Kostenanteils ist dabei zu schätzen (BFH-Beschluss in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).

67 bb) Dieser berufliche Veranlassungszusammenhang ist grundsätzlich auch veranlagungszeitraumübergreifend. Denn es ist ständige Rechtsprechung des BFH, dass ein Werbungskostenabzug selbst dann möglich ist, wenn der Steuerpflichtige gegenwärtig noch keine Einnahmen erzielt. Solche Aufwendungen sind als vorab entstandene (vorweggenommene) Werbungskosten abziehbar, wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen. Dies gilt nicht nur für Lohneinkünfte, sondern für alle Überschusseinkunftsarten (vgl. nur Schmidt/Loschelder, EStG, 33. Aufl., § 9 Rz 35, m.w.N.; zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung: BFH-Urteile vom 15. November 2005 IX R 3/04, BFHE 212, 45, BStBl II 2006, 258; vom 28. März 2007 IX R 46/05, BFH/NV 2007, 1490; Einkünfte aus Kapitalvermögen: BFH-Urteil vom 24. Mai 2011 VIII R 3/09, BFHE 235, 197, BStBl II 2012, 254). Bei Gewinneinkünften gilt Entsprechendes; hier sind vorab entstandene Erwerbsaufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben abziehbar (z.B. BFH-Urteile vom 19. Februar 2009 IV R 18/06, BFHE 224, 330, BStBl II 2009, 654; vom 18. August 2010 X R 30/07, BFH/NV 2011, 215; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 484, m.w.N.).

68 Der Abzug als vorab entstandene Werbungskosten scheitert auch nicht daran, dass noch ungewiss ist, ob der Steuerpflichtige die durch die Berufsausbildung erworbenen Kenntnisse im Rahmen einer selbständigen Arbeit oder im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses einsetzen wird. Denn die Aufgliederung in sieben Einkunftsarten ist nur ein steuertechnisches Mittel, um die wirtschaftliche Gesamtleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zutreffend zu erfassen (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, <95>, m.w.N.). Die Versagung eines Werbungskostenabzugs mit der formalen Begründung, die Einkunftsart stehe noch nicht fest, wäre

mit den Grundsätzen des objektiven Nettoprinzips nicht vereinbar (Urteil des vorlegenden Senats vom 18. April 1996 VI R 75/95, BFHE 180, 349, BStBl II 1996, 529). Das geltende Recht unterscheidet auch nicht danach, ob mit den vorab entstandenen Aufwendungen erst eine Einkunftsquelle geschaffen wird. Vielmehr sind grundsätzlich sämtliche Aufwendungen, die in einem hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen, als Werbungskosten abziehbar.

69 Unabhängig von der jeweils betroffenen Einkunftsart setzt indessen auch die Berücksichtigung vorab entstandener Erwerbsaufwendungen entsprechend den allgemeinen Grundsätzen stets voraus, dass ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und späteren Einnahmen besteht. Dementsprechend hat der vorlegende Senat in ständiger Rechtsprechung in Bezug auf vorweggenommene Werbungskosten bei Berufsausbildungsaufwendungen entschieden, dass der notwendige Veranlassungszusammenhang fehlt, wenn "gleichsam ins Blaue hinein" studiert wird (Urteile in BFHE 214, 370, BStBl II 2006, 764; vom 19. April 1996 VI R 24/95, BFHE 180, 360, BStBl II 1996, 452) oder ansonsten private Gründe nicht ausgeschlossen werden können (Urteil vom 26. Januar 2005 VI R 71/03, BFHE 208, 572, BStBl II 2005, 349; Beschluss vom 10. Februar 2005 VI B 33/04, BFH/NV 2005, 1056).

70 c) § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG selbst nimmt zum Ausgangspunkt, dass die Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung regelmäßig nicht auf unbeachtlichen privaten Motiven gründen. Er regelt die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Berufsausbildungskosten in zweifach differenzierender Weise. Zum einen unterscheidet die Regelung zwischen der erstmaligen Berufsausbildung --sei es in Form der Ausbildung, sei es in Form des Erststudiums-- einerseits und nachfolgenden Ausbildungen andererseits. Zum anderen differenziert die Regelung zwischen Berufsausbildungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses und solchen ohne Dienstverhältnis. Im Ergebnis schließt die Regelung damit einzig Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses stattfindet, vom Werbungskostenabzug aus. Insoweit wird das Veranlassungsprinzip durchbrochen. Diese Durchbrechung gründet allerdings nicht auf einer den tatsächlichen Umständen entsprechenden zutreffenden Beobachtung und Bewertung der Motive und Beweggründe des Steuerpflichtigen. Denn obwohl in aller Regel Steuerpflichtige eine erste Ausbildung nur durchlaufen, um mit den dadurch erworbenen Kenntnissen und Fertigkeiten später Einnahmen zu erzielen, geht die Regelung typisierend davon aus, dass die erste Ausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses niemals, aber die im Rahmen eines Dienstverhältnisses durchgeführte Berufsausbildung stets einen hinreichenden Veranlassungszusammenhang zur späteren Berufstätigkeit aufweisen kann und dies auch für alle zweiten und diesen nachfolgenden Ausbildungen gilt. Diese Regelung schließt damit --insoweit einzigartig im Einkommensteuerrecht-- beruflich veranlassten Aufwand deshalb aus, weil dieser Aufwand erstmals getätigt wird.

71 aa) Die derart typisierende Regelung des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG wird nach Auffassung des vorlegenden Senats den Anforderungen nicht gerecht, die von Verfassungs wegen der Gesetzgeber bei generalisierenden, typisierenden und pauschalierenden Regelungen zu beachten hat. Denn der Gesetzgeber kann dabei zwar die Vielzahl der Einzelfälle in einem Gesamtbild erfassen, dieses Gesamtbild muss aber die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergeben. Eine Typisierung kann die in wesentlichen Elementen gleich gearteten Lebenssachverhalte normativ zusammenfassen und dabei auch Besonderheiten generalisierend vernachlässigen. Diese Verallgemeinerungen müssen allerdings auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufbauen. Die gesetzliche Typisierung muss insoweit realitätsgerecht den typischen Fall zum Maßstab nehmen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, <232>).

72 bb) Diese Typisierungsgrundsätze verfehlt § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG. Weder die Regelung selbst noch die Gesetzgebungsmaterialien dazu lassen 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 lässt nicht erkennen, dass die Regelung mindestens grob typisierend zwischen privater Veranlassung einerseits und beruflicher Veranlassung andererseits unterscheidet. Entsprechendes gilt für Ausbildungen mit und ohne Dienstverhältnis.

73 Die Literatur wendet daher auch ein, dass die Gesetzgebung an überholte Terminologien anknüpfe, die der RFH 1937 aufgestellt habe, als Aufwendungen für das Erststudium als Lebensführungskosten "zum besseren Durchstehen des Lebenskampfes" qualifiziert worden seien (Heuermann, Finanzausschuss, 60. Sitzung, Protokoll Nr. 15/60, S. 13; Söhn, in Festschrift für Hermann Otto Solms, S. 97, 101, "Wiederbelebung der Lebenskampfthese"; Johenning, a.a.O., S. 77 f.), und dass letztlich die kategorische Zuordnung von Bildungsaufwendungen zur Privatsphäre willkürlich sei (Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 8 Rz 264).

74 (1) Ausweislich der Gesetzesmaterialien soll das Abzugsverbot "die Grundentscheidung des Gesetzgebers" verdeutlichen, dass die erste Berufsausbildung und das Erststudium als Erstausbildung der privaten Lebensführung zuzuordnen sind. Diese besondere Qualifikation gerade der ersten Berufsausbildung und des Erststudiums wird allerdings nicht etwa mit empirischen Daten begründet, sondern vielmehr mit den "Grundsätzen des Sozialrechts, in dem diese Ausbildungsbereiche der Bildungsförderung und nicht der Arbeitsförderung unterliegen" (BTDrucks 17/7524, 10, mit Hinweis auf BTDrucks 15/3339, 10 f.). Wenn schließlich die Zuordnung dieser Aufwendungen zum Bereich der Sonderausgaben allein noch damit erklärt wird, dass der "Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung oder Erststudium und späterer Berufstätigkeit typischerweise nicht hinreichend konkret ist, so dass es aus der Sicht des Gesetzgebers erforderlich und zulässig ist, diesen Bereich nicht im Rahmen der Einkünfteermittlung zu regeln", bleibt die Grundlage für diesen "typischerweise nicht hinreichend konkreten" Veranlassungszusammenhang offen. Es ist nicht erkennbar, auf welcher Tatsachengrundlage diese Typik beruht. Zutreffend wird deshalb insoweit die Frage aufgeworfen, aus welchen Gründen nicht auch Aufwendungen für die zweite, dritte oder jede weitere akademische oder nicht akademische Berufsausbildung pauschal den Kosten der privaten Lebensführung zugeordnet werden können (Jochum, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2005, 260, 264; Söhn, a.a.O., S. 97, 101; Johenning, a.a.O., S. 224).

75 (2) Die vermeintliche Typik eines nicht hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhangs steht weiter im Widerspruch zur Behandlung der Werbungskosten für die erste eigene Berufsausbildung, wenn diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Denn bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses scheint nach Auffassung des Gesetzgebers der Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung und späterer Berufstätigkeit hinreichend konkret, obwohl es auch in diesen Fällen nicht um den Abzug von Werbungskosten für diese dort --im Rahmen des Dienstverhältnisses-- ausgeübte gegenwärtige Berufstätigkeit geht, sondern ebenfalls um den Abzug von Aufwendungen für eine künftige Berufstätigkeit, für die Kenntnisse erst im Rahmen des gegenwärtigen Ausbildungsdienstverhältnisses vermittelt werden. Dies bleibt nach Auffassung des Senats unbeachtet, wenn die zum BeitrRLUmsG in Bezug genommenen Materialien (BTDrucks 15/3339, 11) zu § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG Ausbildungskosten im Rahmen eines Dienstverhältnisses entsprechend einer langjährigen älteren Rechtsprechung des BFH weiterhin als Werbungskosten behandeln, weil diese Kosten unmittelbar dazu dienten, Einnahmen in einem bestehenden Dienstverhältnis zu erzielen. Dementsprechend wirft auch insoweit die Literatur zu Recht die Frage auf, aus welchen Gründen die so wesentliche private Veranlassung der Erstausbildung nach Einschätzung des Gesetzgebers durch ein Dienstverhältnis unwesentlich werde (Johenning, a.a.O., S. 224; Söhn, a.a.O., S. 97, 101), und führt aus, dass gleichheitswidrig beamtenrechtliche Ausbildungsverhältnisse steuerlich begünstigt seien (Lang, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 2007, 3, 12 f.).

76 (3) Aus den vorgenannten Gründen folgt der vorlegende Senat auch nicht der Rechtsprechung, soweit sie keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG hat. Denn sie betont zwar zutreffend, dass der Gesetzgeber das objektive Nettoprinzip bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen könne, sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen dürfe und dabei keinen atypischen Fall wählen, sondern realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen müsse (so insbesondere FG Düsseldorf, Urteil vom 14. Dezember 2011 14 K 4407/10 F, EFG 2012, 686, Vorentscheidung im Revisionsverfahren VI R 2/12; FG Münster, Urteil vom 20. Dezember 2011 5 K 3975/09 F, EFG 2012, 612; ebenso BFH-Urteil vom 5. November 2013 VIII R 22/12, BFHE 243, 486, BStBl II 2014, 165, mit Hinweis auf das BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, <232>). Dieser typische maßstabgebende Fall ist indessen in § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG nicht zugrunde gelegt. Die dafür gegebene 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", nimmt tatsächlich gegebene Veranlassungszusammenhänge nicht zur Kenntnis. Wenn etwa ein Steuerpflichtiger eine Flugschule mit dem Ziel besucht, dort den Beruf des Verkehrsflugzeugführers zu erlernen, ist diese berufliche Ausbildung regelmäßig durch die angestrebte, einkommensteuerbare berufliche Tätigkeit mindestens "schwerpunktmäßig" veranlasst (so Söhn, a.a.O., S. 97, 102). Dieser Beispielsfall zeigt den Veranlassungszusammenhang besonders deutlich, trifft aber im Grunde für die ganz überwiegende Zahl der Ausbildungsberufe und Studiengänge zu. Dagegen kann nicht eingewandt werden, dass es auch rein privat veranlasste berufliche Ausbildungen gebe oder eine private Mitveranlassung beruflicher Bildungsmaßnahmen nie per se ausgeschlossen werden könne (Söhn, a.a.O., S. 97, 102). Denn damit werden Ausnahmen und geringfügige Veranlassungsbeiträge statt des Regelfalles und gewichtiger Veranlassungsbeiträge der gesetzlichen Typisierung zugrunde gelegt. Das widerspricht der verfassungsrechtlich gebotenen Anforderung an eine gesetzliche Typisierung, nämlich keinen atypischen Fall zu wählen, sondern realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde zu

legen. Im Ergebnis trifft insoweit die Kritik zu, dass der Gesetzgeber bei Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die erstmalige Berufsausbildung den tatsächlichen Veranlassungszusammenhang "ausblendet", um ein gewünschtes Ergebnis zu erreichen (so Söhn, a.a.O., S. 97, 102).

77 (4) Die Regelung, die das Erststudium oder die erstmalige Berufsausbildung dem Bereich der privaten Lebensführung zuordnet, lässt sich auch nicht mit einer Vereinfachung der Verwaltungspraxis rechtfertigen. Insoweit wird zutreffend eingewandt, dass die Tatbestandsmerkmale "erstmalige Berufsausbildung", "Erststudium", "im Rahmen eines Dienstverhältnisses" schon für sich weiteren Auslegungsbedarf begründen, statt zu vereinfachen (Lang, StuW 2007, 3, 12 f.; Steck, DStZ 2009, 384; Heuermann, Finanzausschuss, 60. Sitzung, Protokoll Nr. 15/60, S. 12). Dem lässt sich auch nicht entgegenhalten, dass es mitunter schwierig sei, den Veranlassungszusammenhang zwischen der Berufsausbildung und der späteren, der Einkünfteerzielung dienenden Berufstätigkeit festzustellen (so Trossen, FR 2012, 501, 508). Denn in den Fällen, in denen das Abzugsverbot ohnehin nicht greift, nämlich bei sämtlichen Zweitausbildungen und allen nachfolgenden Ausbildungen einerseits sowie bei den Ausbildungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses andererseits, wird stets zu prüfen bleiben, ob ein hinreichender Veranlassungszusammenhang besteht. Aus diesen Gründen folgt eine Vereinfachung auch nicht daraus, dass die Regelung eine Verlustfeststellung entbehrlich mache (so Förster, DStR 2012, 486, 491).

78 Ungeachtet der Frage, ob diese gesetzlichen Regelungen überhaupt vereinfachen, ist zu berücksichtigen, dass auch eine angestrebte Verwaltungsvereinfachung die von Verfassungs wegen zu beachtenden grundlegenden Anforderungen an Pauschalierungen und Typisierungen nicht außer Acht lassen darf. Denn dem Gesetzgeber stehen zwar insbesondere bei steuergesetzlichen Regelungen Pauschalierungs- und Typisierungsspielräume zu. Aber auch diese Typisierungen müssen, selbst wenn sie in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen dürfen, jedenfalls den typischen Fall als Leitbild wählen (vgl. z.B. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, <232 f.>; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224). Dieser typische Fall ist indessen als Leitbild hier nicht zugrunde gelegt.

79 (5) Im Ergebnis genügt damit die Neuregelung, die typisierend danach differenziert, ob die Kenntnisse für die künftige Berufstätigkeit im Rahmen eines Studiums, im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder im Rahmen eines vom Steuerpflichtigen selbst finanzierten Ausbildungsganges vermittelt werden, nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen an typisierende Regelungen. Denn die dort getroffene Typisierung steht nach Auffassung des vorlegenden Senats in keinem erkennbaren Zusammenhang zu den in der Realität typischerweise vorkommenden Fällen eines privaten oder beruflichen Veranlassungszusammenhangs; die Grenzen einer möglichen "Hinwegtypisierung" sind damit überschritten.

80 (6) Die Verfassungsmäßigkeit der mit der Vorlage zur Prüfung gestellten Norm ist nach Auffassung des vorlegenden Senats auch nicht durch den Kammerbeschluss des BVerfG in INF 1993, 549, NJW 1994, 847 geklärt (so BTDrucks 17/7524, 10; BTDrucks 15/3339, 10; ebenso z.B. Förster, DStR 2012, 486, 490). Diese Entscheidung erging zu einem Beschluss des vorlegenden Senats vom 2. März 1993 VI B 126/92, der die Nichtannahme der Revision zum Inhalt hatte, betraf einen Streitfall aus den achtziger Jahren und hatte zum Gegenstand die Nichtannahme der Verfassungsbeschwerde (§§ 93a, 93b BVerfGG i.d.F. vom 12. Dezember 1985, BGBl I 1985, 2226). Seitdem hat das BVerfG seine Rechtsmaßstäbe zur verfassungsrechtlich gebotenen Berücksichtigung von den Steuerpflichtigen unausweichlich entstehenden Aufwendungen deutlich fortentwickelt, so dass die im Beschluss in INF 1993, 549, NJW 1994, 847 getroffene Beurteilung der fachgerichtlichen Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen den --als Werbungskosten abziehbaren-- Berufsfortbildungskosten und den --als Sonderausgaben beschränkt abziehbaren-- Berufsausbildungskosten nicht die gegenwärtige verfassungsrechtliche Beurteilung wiedergibt (ähnlich Fehr, DStR 2007, 882, 884). Im Übrigen hatte ein weiterer die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung annehmender Kammerbeschluss des BVerfG schon im Jahr 1984 darauf hingewiesen, dass die Entscheidungen, ob ein anderer "Beruf" im Sinne der bisherigen Rechtsprechung anzunehmen sei, schwierig und oft kaum zuverlässig durchführbar seien und sich angesichts dessen die Frage stelle, ob die Unterscheidung zwischen Fortbildungs- und Ausbildungskosten gegenwärtig unverändert aufrechterhalten werden könne (BVerfG-Beschluss in INF 1984, 406).

81 Angesichts der deutlichen Fortentwicklung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zum objektiven und subjektiven Nettoprinzip lässt sich die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Neuregelungen über den Werbungskostenabzug bei Berufsausbildungskosten nicht damit begründen, dass Erstausbildungskosten schon seit Einführung einer das Leistungsfähigkeitsprinzip berücksichtigenden modernen Einkommensteuer nicht als Erwerbsaufwendungen angesehen worden seien und diese historische Betrachtung ein starkes Indiz dafür sei, dass die vorgenommene Typisierung grundsätzlich realitätsgerecht sei (so Förster, DStR 2012, 486, 490; Klein, DStR 2014, 776, 778). Denn auch bis zu den maßgebenden Entscheidungen des BVerfG zur einkommensteuerrechtlichen

Berücksichtigung des Existenzminimums der Steuerpflichtigen selbst sowie des Kinderexistenzminimums war es rechtshistorisch gewachsene Tradition, ein solches Existenzminimum allenfalls durch symbolische Beträge nach Kassenlage zu normieren.

82 cc) Ausweislich der Begründung im Gesetzgebungsverfahren sollte mit § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG und dessen "Klarstellung" durch § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG kein grundlegender Systemwechsel in der Besteuerung der Berufsausbildungskosten angestrebt werden (BTDrucks 17/7524, 10; BTDrucks 15/3339, 10 f.). Angesichts dieser Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren und mit Blick auf die tatsächlich erfolgten Rechtsänderungen weist die Neuregelung noch kein ausreichendes Mindestmaß an konzeptioneller Neuordnung auf, das für einen Systemwechsel oder für eine grundlegend neue Zuordnungsentscheidung zu fordern ist (a.A. Förster, DStR 2012, 486, 490). Denn die Neuregelung erschöpft sich im Wesentlichen in einem Ausschluss für Werbungskosten die erstmalige Berufsausbildung betreffend, begründet mit der Behauptung, dass bei einer erstmaligen Berufsausbildung der berufliche Veranlassungszusammenhang noch nicht hinreichend konkret sei. Die der Neuregelung zugrunde liegende generelle Annahme, eine erstmalige Berufsausbildung weise jedenfalls bei typisierender Betrachtung noch keinen hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zur späteren Berufstätigkeit auf, war offensichtlich Grundlage des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG. Dieses Modell beruht allerdings auf keinem systemtragenden Gedanken und lässt insbesondere auch keinen folgerichtig ausgestalteten Be- und Entlastungsgrund erkennen. Dieses Typisierungsmodell verfehlt daher --wie oben ausgeführt-- die Anforderungen, die der Gesetzgeber bei solchen generalisierenden, typisierenden und pauschalierenden Regelungen zu beachten hat.

83 dd) Verbleibt als Regelungszweck allein, Steuermindereinnahmen zu vermeiden, rechtfertigt dies eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips nicht. Denn der Zweck der Erhöhung staatlicher Einnahmen kann nach der Rechtsprechung des BVerfG für sich allein keine Abkehr von Grundprinzipien, insbesondere vom Veranlassungsprinzip, und keine Ausgrenzung einzelner Aufwendungen aus dem Tatbestand der Werbungskosten begründen, zumal dem Ziel der Einnahmenvermehrung letztlich jede --auch eine willkürliche-- steuerliche Mehrbelastung dient. Für die verfassungsgerechte Verteilung von Mehrbelastungen nach dem Maßstab finanzieller Leistungsfähigkeit enthält allein dieser Einnahmeerzielungszweck kein Richtmaß (so BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, <233>). Deshalb kann jedenfalls der Hinweis in den Gesetzgebungsmaterialien (BTDrucks 17/7524, mit Verweis auf BTDrucks 15/3339, 2), dass die Neuregelung der Abzugsfähigkeit der Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums Steuerausfällen vorbeugen solle, die sich aus der Rechtsprechung des BFH ergeben könnten und aus der Fortentwicklung dieser Rechtsprechung erwartet würden, die Durchbrechung des Veranlassungsprinzips nicht rechtfertigen. Angesichts dessen wird zutreffend die Auffassung vertreten, dass die Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren zur Einführung des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG, dessen "Klarstellung" § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG dienen sollte (BTDrucks 17/7524, 10), letztlich nur dahin interpretiert werden könnten, dass § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG allein zu dem Zweck der Sicherung des Steueraufkommens und dem Ziel der Einnahmenvermehrung geschaffen worden und deshalb die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips verfassungswidrig sei (so Drenseck, DStR 2004, 1766, 1772, mit Hinweis auf die Beschlussempfehlung und den Bericht des Finanzausschusses in BTDrucks 15/3339, unter D. Kosten; Söhn, a.a.O., S. 97, 101 f.; Schulenburg, DStZ 2007, 183, 184; Lang, StuW 2007, 3, 12; ders. in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 9 Rz 267).

84 4. Selbst wenn der Gesetzgeber von Verfassungs wegen berechtigt gewesen sein sollte, mit § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG die Aufwendungen für die erste Berufsausbildung einfachrechtlich durch "Hinwegtypisierung" aus dem Anwendungsbereich des Werbungskostenabzugs i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu nehmen, verstößt die Neuregelung nach Auffassung des Senats gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit.

85 Denn gemessen an den vorstehend dargestellten verfassungsrechtlichen Maßstäben (oben B.III.2.b) gehören die Aufwendungen, die Steuerpflichtigen für ihre erste Berufsausbildung entstehen, jedenfalls zum zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand, der nicht zur beliebigen Disposition des Gesetzgebers steht.

86 a) Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung dienen der Existenzsicherung des Steuerpflichtigen in ähnlicher Weise wie die unmittelbar der Sicherung seines eigenen Existenzminimums dienenden Aufwendungen für Essen und Wohnen. Diesen Aufwendungen kann sich der Steuerpflichtige nicht beliebig entziehen. Denn ohne eine Ausbildung kann der Steuerpflichtige keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, mithin keine Einnahmen erzielen und damit auch nicht seine Existenz aus eigener finanzieller Kraft sichern. Diese eigenständige selbstverantwortliche Existenzsicherung hat Vorrang vor staatlicher Fürsorge (BVerfG-Beschluss vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06,

BVerfGE 120, 125), so dass der Steuerpflichtige nicht auf das von staatlicher Seite sozialrechtlich gewährleistete Mindestmaß verwiesen werden kann. Daraus folgt zugleich, dass die Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung zwangsläufig sind; sie fallen zur Existenzsicherung des Steuerpflichtigen unvermeidlich an und sind daher nicht der frei gestaltbaren Einkommensverwendung zuzurechnen. Vergleichbar mit dem Unterhaltsaufwand für eigene Kinder kann auch der Aufwand für die eigene, auf --künftige-- Existenzsicherung gerichtete Berufsausbildung nicht mit beliebiger privater Bedürfnisbefriedigung rechtlich gleichgestellt werden. Dementsprechend kann der Steuergesetzgeber auf die Mittel des Steuerpflichtigen, die dessen eigener existenzsichernder Berufsausbildung dienen, jedenfalls ebenso wenig zugreifen, wie auf die Mittel, die zur Pflege und Erziehung der Kinder des Steuerpflichtigen unerlässlich sind; denn in beiden Fällen handelt es sich um keine Mittel des Steuerpflichtigen, die zur Befriedigung beliebiger Bedürfnisse eingesetzt werden (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, <87>, BStBl II 1990, 653; vom 8. Oktober 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, <359 f.>; BVerfG-Urteil vom 7. Juli 1992 1 BvL 51/86, 1 BvL 50/87, 1 BvR 873/90, 1 BvR 761/91, BVerfGE 87, 1, <38>; BVerfG-Beschluss vom 25. September 1992 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153, <170>, BStBl II 1993, 413). Denn was für die Ausbildungskosten der Kinder des Steuerpflichtigen gilt, nämlich dass diese Aufwendungen als Minderung der Leistungsfähigkeit anzuerkennen sind (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 107, 27, BStBl II 2003, 534; in BVerfGE 89, 346, <354 f.>, BStBl II 1994, 307), muss erst recht für die Ausbildungskosten des Steuerpflichtigen selbst dem Grunde nach gelten.

87 Selbst wenn die Aufwendungen aus der verfassungsrechtlichen Perspektive mit Blick auf die multikausalen und multifinalen Wirkungszusammenhänge (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210) als gemischt --nämlich sowohl beruflich als auch privat-- veranlasst zu qualifizieren wären oder ganz der privaten Sphäre zugeordnet werden könnten, können von Verfassungs wegen diese Aufwendungen nicht allein deshalb einkommensteuerrechtlich unberücksichtigt bleiben (so aber Förster, DStR 2012, 486, 492). Denn Folge der verfassungsrechtlich zulässigen gesetzgeberischen Bewertung und Gewichtung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge ist zwar, dass sich dem Gesetzgeber erhebliche Typisierungsspielräume eröffnen. Aber auch diese erheblichen Typisierungsspielräume müssen bei deren Ausfüllung und Umsetzung den verfassungsrechtlichen Anforderungen daran genügen. Insoweit kann die finanzielle Belastung durch Berufsausbildungskosten ebenso wenig "hinwegtypisiert" werden, wie die Belastung durch Wegekosten (dazu BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, <241>, m.w.N.). Dies folgt letztlich aus der Umsetzung des Prinzips, dass es für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflicher oder privater Veranlassung der Aufwendungen ankommt, sondern auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Denn auch die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands steht nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind (so BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, <234 f.>, m.w.N.).

88 b) Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen zu seiner eigenen Berufsausbildung sind von Verfassungs wegen nicht nur dem Grunde nach zu berücksichtigen. Sie müssen auch der Höhe nach in realitätsgerechtem Umfang Eingang in die steuerliche Bemessungsgrundlage finden. Denn es entspricht mittlerweile gefestigter Rechtsprechung des BVerfG, dass existenznotwendiger Aufwand in angemessener, realitätsgerechter Höhe von der Einkommensteuer freizustellen ist (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 120, 125; vom 16. März 2005 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268; vom 10. November 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl II 1999, 174; zuvor schon BVerfG-Beschlüsse vom 22. Februar 1984 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, <223>, BStBl II 1984, 357; vom 17. Oktober 1984 1 BvR 527/80, 1 BvR 528/81, 1 BvR 441/82, BVerfGE 68, 143, <153>; in BVerfGE 82, 60, <88>, BStBl II 1990, 653). Der Gesetzgeber ist danach gehalten, den tatsächlichen Entwicklungen Rechnung zu tragen und die von Verfassungs wegen zu berücksichtigenden existenzsichernden Aufwendungen nach dem tatsächlichen Bedarf --realitätsgerecht-- zu bemessen. Bedient sich der Gesetzgeber dabei typisierender und pauschalierender Abzugsgrößen, sind diese jedenfalls realitätsgerecht zu bemessen.

89 c) Der von Verfassungs wegen gebotenen einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung der Aufwendungen der Steuerpflichtigen für deren eigene Berufsausbildung wird nicht dadurch entsprochen, dass Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F./i.d.F. des BeitrRLUmsG in Höhe von bis zu 4.000 €/6.000 € die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mindern. Denn eine von Verfassungs wegen gebotene realitätsgerechte einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung tatsächlich entstandenen Bedarfs fordert nicht nur die realitätsgerechte Bemessung dieses Bedarfs, sondern auch, dass der einkommensteuerrechtliche Abzugstatbestand jedenfalls nach seiner Grundkonzeption typischerweise geeignet ist,

der geminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen. Der Abzugstatbestand muss insoweit nicht nur die tatsächlichen Gegebenheiten aufnehmen und in den einzelnen Tatbestandsmerkmalen abbilden, sondern auch diesen Anforderungen genügende Rechtsfolgen normieren. Dem wird die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung des Berufsbildungsaufwands als Sonderausgaben nicht gerecht. Denn diese einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung läuft regelmäßig ins Leere. Der Abzugstatbestand ist dabei nach seiner Grundkonzeption wirkungslos, weil er gerade und typischerweise nur solchen Steuerpflichtigen zuteil wird, die in dem Zeitraum, in dem ihnen diese Aufwendungen entstehen, regelmäßig --noch-- keine eigenen Einkünfte erzielen, nämlich Auszubildenden und Studenten.

90 aa) Berufsausbildungskosten entstehen aus Sicht des objektiven Nettoprinzips als gegenwärtiger Aufwand, um zukünftig einen Ertrag zu erzielen; das entspricht auch der einfachrechtlichen Sichtweise des vorlegenden Senats in seiner bisherigen Rechtsprechung. Selbst dann, wenn der Gesetzgeber berechtigt sein sollte, diese Aufwendungen als privat (mit)veranlasst zu qualifizieren, wäre von Verfassungs wegen zu beachten, dass diese Aufwendungen aus Sicht des subjektiven Nettoprinzips zwangsläufig entstünden und zukünftiger Existenzsicherung dienten. Denn auch aus der Perspektive des subjektiven Nettoprinzips bleibt die Besonderheit, dass im Unterschied zu den sonstigen einkommensteuerrechtlich berücksichtigten privaten Aufwendungen einschließlich des im Tarif eingefügten steuerlichen Existenzminimums Berufsausbildungskosten typischerweise keine gegenwärtig konsumierten Lebenshaltungskosten sind, sondern der zukunftsbezogenen Existenzsicherung dienen. Deren besondere Zukunftsbezogenheit ist nach Auffassung des vorlegenden Senats auch zu berücksichtigen, wenn der Gesetzgeber diese Aufwendungen nicht den Werbungskosten, sondern den Sonderausgaben zuweist. Denn der Gesetzgeber ist von Verfassungs wegen zwar nicht gehalten, steuermindernde Aufwendungen entsprechend der einfachrechtlichen Systematik einzuordnen. Die von der einfachrechtlichen Systematik abweichende Einordnung muss aber zu den im Wesentlichen gleichen steuerlichen Auswirkungen führen, die eine systemgerechte Einordnung dieser Aufwendungen zur Folge hätte (BVerfG-Beschluss vom 19. Februar 1991 1 BvR 1231/85, BVerfGE 83, 395). Der vorlegende Senat teilt insoweit die Beurteilung des X. Senats des BFH, nach der einer systemwidrigen Einordnung von Aufwendungen als Sonderausgaben verfassungsrechtliche Bedeutung zukommt und dies einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz darstellen kann, wenn die aus einer systemwidrigen Einordnung resultierenden Rechtsfolgen zu einer nicht gerechtfertigten steuerlichen Ungleichbehandlung führen (vgl. BFH-Urteil vom 18. November 2009 X R 6/08, BFHE 227, 137, BStBl II 2010, 282 zur Einordnung der Altersvorsorgeaufwendungen in den Bereich der Sonderausgaben trotz ihres Werbungskostencharakters).

91 bb) Die Einordnung der Berufsausbildungskosten in den Bereich der Sonderausgaben bewirkt eine solche nicht gerechtfertigte steuerliche Ungleichbehandlung. Denn grundsätzlich ist es nach der einkommensteuerrechtlichen Systematik von entscheidender Bedeutung, ob Aufwendungen zu den Erwerbsaufwendungen zählen, die zu berücksichtigungsfähigen und insbesondere auch vortragsfähigen Verlusten durch den Verlustabzug (§ 10d EStG) berechtigen, oder den existenzsichernden Aufwendungen zugeordnet werden, die zwar grundsätzlich die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mindern, aber jeweils nur in dem Veranlagungszeitraum, in dem sie entstanden sind, als Abzugstatbestand wirksam sein können. Unter Berücksichtigung der Eigenart der Berufsausbildungskosten als zwangsläufig, aber in besonderer Weise zukunftsgerichtet, ist der Gesetzgeber jedenfalls dann, wenn er Abzugsbeträge einführt, um Aufwendungen des Steuerpflichtigen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen, verpflichtet, diese auch so auszugestalten, dass sie jedenfalls im typischen Fall grundsätzlich zur Anwendung kommen. Diesen Anforderungen genügt die Einordnung der Berufsausbildungskosten in den Bereich des Sonderausgabenabzugs, wie gegenwärtig normiert, nicht.

92 (1) Der Gesetzgeber hat die Abzugsbeträge eingeführt und erhöht, um Aufwendungen des Steuerpflichtigen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen. Er hat dies ausdrücklich damit begründet, "der geänderten Kostensituation und der Preisentwicklung Rechnung zu tragen" (so BTDrucks 17/7524, 5), und zur Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. durch das BeitrRLUmsG angeführt, dass von den Bildungseinrichtungen neuerdings verstärkt erhobene Studien- und Ausbildungsgebühren zu berücksichtigen (seien) und der auf 6.000 € angehobene Höchstbetrag den Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben soll, "die höheren Kosten im Rahmen des Sonderausgabenabzugs geltend zu machen. Ein unbegrenzter Abzug der Ausbildungskosten ist angesichts staatlicher Instrumente der Ausbildungsförderung ... und der steuerlichen Begünstigungen bei den Eltern ... nicht geboten" (so BTDrucks 17/7524, 10). Schließlich war es schon ausweislich der Gesetzesmaterialien zu § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG (BTDrucks 15/3339, 10) die Absicht des Gesetzgebers, dass "Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für seine Ausbildung ... in erheblich größerem Umfang als bisher gesetzliche Berücksichtigung finden". Jedes erste Studium sollte danach "steuerlich wirksam werden". Den Anforderungen des modernen Berufslebens sollte dadurch Rechnung getragen werden, dass diese Kosten künftig bis zu einem Betrag von 4.000 €

abgezogen werden könnten; damit würden Ausbildungs– oder Studiengänge mit erhöhten Aufwendungen etwa durch Ausbildungs- oder Studiengebühren und Lernmittel angemessen berücksichtigt.

93 (2) Der Regelungszweck der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten wird verfehlt, wenn im gegenwärtigen einkommensteuerrechtlichen System Berufsausbildungskosten als Sonderausgaben einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden. Denn der Gesetzgeber legt damit der Regelung ein atypisches Bild zugrunde, indem die Berufsausbildungskosten ausschließlich in dem Veranlagungszeitraum einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden, in dem der Steuerpflichtige als Auszubildender oder Student typischerweise keine eigenen Einkünfte und Bezüge erzielt. Die Regelung ist damit nicht folgerichtig, wenn sie einerseits Aufwand einkom-mensteuerrechtlich berücksichtigen soll, andererseits aber strukturell dahingehend konzipiert ist, dass es zu einer solchen einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung bildungsbedingten Aufwands praktisch nicht kommen kann. Angesichts der bekannten einkommensteuerrechtlichen Struktur war diese Folge der Regelung vorhersehbar. Sie war darüber hinaus auch bekannt. Denn die Bundesregierung hatte im Gesetzgebungsverfahren mitgeteilt, dass durch die Anhebung des als Sonderausgaben abziehbaren Höchstbetrags von 4.000 € auf 6.000 € lediglich von steuerlichen Mindereinnahmen in Höhe von 8 Mio. € auszugehen sei und dass von dieser Regelung lediglich 10 000 Steuerpflichtige betroffen seien (BTDrucks 17/7524, 6).

94 (3) Die Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten als Sonderausgaben führt noch in weiterer Hinsicht zu ungereimten Ergebnissen. Denn die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung als Sonderausgaben ist zum einen im Vergleich zu den Fällen widersprüchlich, in denen die Berufsausbildungskosten der Steuerpflichtigen als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil die Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses i.S. des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG stattfindet. Denn gerade diese Steuerpflichtigen, die schon gegenwärtig über eigene Einkünfte verfügen, können ihre Einkünfte durch die in ihrem Fall als Werbungskosten qualifizierten Berufsausbildungskosten mindern und gegebenenfalls bei einem entsprechenden Werbungskostenüberschuss Verluste feststellen lassen. Zum anderen führt die Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten als Sonderausgaben aber auch in den Fällen zu widersprüchlichen Ergebnissen, in denen zwar kein Dienstverhältnis gegeben ist, aber die Auszubildenden und Studenten über andere eigene Einkünfte verfügen, sei es kraft sonstiger Erwerbstätigkeit, sei es durch seitens der Eltern übertragene Einkunftsquellen (Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 12 Rz 56). Denn gerade in diesen Fällen wirkt der Sonderausgabenabzug in der gesetzlich zugelassenen Höhe nicht anders wie ein Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug und bewirkt damit eine Einkommensteuerentlastung zum jeweiligen Grenzsteuersatz.

95 (4) Dementsprechend kritisch wurde schon im Gesetzgebungsverfahren im Rahmen der Sachverständigen-Anhörung durch den Finanzausschuss (Heuermann, Finanzausschuss, 60. Sitzung, Protokoll Nr. 15/60, S. 13) und im Weiteren dann auch in der steuerrechtlichen Literatur die Einordnung der Berufsausbildungskosten in den Bereich der Sonderausgaben beurteilt, dies teilweise mit Beispielrechnungen belegt (Greil, DStZ 2011, 796, 800) und auf den gänzlich anderen Wirkmechanismus bei einer Berücksichtigung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben mit der nur dann gegebenen Möglichkeit, Verluste im Rahmen des § 10d EStG vorzutragen, hingewiesen (Rimmler, StuW 2005, 117, 125; Prinz, FR 2005, 229, 235; Drenseck, DStR 2004, 1766, 1772). Die Anhebung des Höchstbetrags auf 4.000 € erscheine zwar auf den ersten Blick wie eine verbesserte steuerliche Absetzbarkeit, erweise sich aber im Regelfall der Studenten und Auszubildenden, die noch keine Einkünfte erzielten, als wirkungslos (Rimmler, StuW 2005, 117, 125; Pfab, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, Frankfurt 2008, S. 285; Johenning, a.a.O., S. 226 f.; früher schon Isensee/Kannengießer, Weiterbildung und Einkommensteuerrecht, S. 84).

96 Im Ergebnis wäre ein solcher Abzugstatbestand schon als freiwillig subventionierende Regelung verfassungsrechtlich zweifelhaft, weil eine derart ausgestaltete Subvention typischerweise nur ohnehin leistungsfähige Steuerpflichtige mit gegenwärtigen Einkünften erreichte. Erst recht genügt der Abzugstatbestand aber nicht den Anforderungen an eine verfassungsrechtlich gebotene realitätsgerechte Berücksichtigung tatsächlich entstandener Aufwendungen.

97 d) Die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten durch den Abzug in Höhe von 4.000 €/6.000 € als Sonderausgaben --ebenso wenig der Ausschluss als Werbungskosten-- genügt auch nicht etwa deshalb den verfassungsrechtlichen Anforderungen, weil staatliche Instrumente der Ausbildungsförderung, insbesondere Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG), sowie weitere steuerliche Begünstigungen bei den Eltern durch Freibeträge, Kindergeld oder Kinderfreibeträge einen entsprechenden Ausgleich bewerkstelligten (so BTDrucks 17/7524, 10; ähnlich Trossen, FR 2012, 501, 508; Fissenewert in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 12 EStG Rz 164). Denn ähnlich wie die Unzulänglichkeit des Grundfreibetrags nicht dadurch ausgeglichen werden

konnte, dass andere einkommensteuerrechtliche Tatbestände einzelne Sonderbedarfe berücksichtigten oder bestimmte öffentliche Leistungen steuerfrei stellten (so BVerfG-Beschluss in BVerfGE 87, 153, <175 ff.>, BStBl II 1993, 413), können auch einzelne zu Gunsten der Eltern wirkende Abzugstatbestände oder Zuwendungen sowie einzelne steuerfreie Förderleistungen die grundsätzlich gegebene Unzulänglichkeit der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten bei den betroffenen Steuerpflichtigen, den Auszubildenden selbst, nicht ausgleichen. Damit wird dem verfassungsrechtlichen Gebot, den entstandenen Bedarf bei dem Steuersubjekt, bei dem er anfällt, realitätsgerecht zu berücksichtigen, nicht entsprochen. Denn durch solche Tatbestände werden entweder nicht die Steuerpflichtigen selbst, sondern deren Eltern erfasst oder auch nur einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen entlastet. Diese Entlastungstatbestände kommen aber nicht allgemein und in allen Fällen, in denen den Steuerpflichtigen Ausbildungskosten entstehen, zur Anwendung. Auf diesen Zusammenhang hat das BVerfG ausdrücklich in seinem Beschluss zur steuerrechtlichen Freistellung des Existenzminimums anlässlich der Leistungen nach dem BaföG und der steuerfreien Leistungen nach § 3 EStG hingewiesen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 87, 153, <176>, BStBl II 1993, 413). Vergleichbar damit werden solche Förderleistungen und Steuerbefreiungen für die eigene Berufsausbildung ebenfalls nur unter besonderen Voraussetzungen gewährt, nämlich bei besonderem Bedarf; sie werden auch nicht allgemein, sondern nur bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen zuteil. Deshalb genügen solche zu Gunsten einzelner Steuerpflichtiger wirkende singuläre Sondertatbestände nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen einer hinreichenden einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten. Dies gilt erst recht für Abzugstatbestände, die nicht zu Gunsten der Steuerpflichtigen, sondern zu Gunsten deren Eltern wirken. Deshalb lässt sich der Ausschluss des veranlagungszeitraumübergreifenden Verlustabzugs auch nicht damit rechtfertigen, dass Steuerpflichtige mit den Kosten ihrer Erstausbildung wirtschaftlich nicht belastet sind, weil ihre Eltern zivilrechtlich verpflichtet sind, diese Kosten zu tragen (§ 1610 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Denn dieser Anspruch geht in zahlreichen Fällen --insbesondere bei teuren Ausbildungen-- ins Leere.

98 In der Literatur (Kanzler, FR 2003, 722, 723; ders., FR 2011, 862, 863; Drenseck, DStR 2004, 1766, 1772; Prinz, FR 2005, 229, 236; Fehr, DStR 2007, 882, 885; Ismer, a.a.O., S. 485 ff.; Söhn, a.a.O., S. 97, 103 f.; Johenning, a.a.O., S. 301) wurde ebenso wie sodann auch in der Sachverständigenanhörung zutreffend auf den Aspekt hingewiesen, dass die einzelnen personenverschiedenen Entlastungstatbestände nicht oder nur unzureichend aufeinander abgestimmt sind (Heuermann, Finanzausschuss, 60. Sitzung, Protokoll Nr. 15/60, S. 13, Stellungnahme S. 2; Jarass, ebenda, S. 16 f.). Dies mag Grund für den Gesetzgeber sein, die Neuregelung zum Abzug der Berufsausbildungskosten derart auszugestalten, dass gegebenenfalls Doppelberücksichtigungen etwa durch die Kombination von Kindergeld oder Kinderfreibetrag einerseits und dem Abzug von Aufwendungen andererseits beachtet und ausgeschlossen werden und künftig gewährleistet ist, dass die Aufwendungen des Steuerpflichtigen um die ihm aus öffentlichen Kassen gewährten Förderleistungen gekürzt werden.

99 e) Im Lichte der von Art. 12 GG geschützten Berufswahlfreiheit ist es nach Auffassung des Senats von Verfassungs wegen auch nicht zulässig, den Steuerpflichtigen auf Ausbildungsgänge zu verweisen, die keine oder geringere Kosten verursachen, sei es, weil ausbildende Unternehmen aus eigenen Interessen die Ausbildungskosten übernehmen, sei es, weil die öffentliche Hand entsprechend kostengünstige oder sogar unentgeltliche Bildungseinrichtungen zur Verfügung stellt.

100 5. Die Neuregelungen zur einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Berufsausbildungskosten genügen zwar nach Auffassung des vorlegenden Senats nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Der vorlegende Senat ist allerdings nicht davon überzeugt, dass im Streitfall die Anordnung der rückwirkenden Geltung der Neuregelung gegen die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verstößt.

101 a) Das grundsätzliche Verbot echt rückwirkender belastender Gesetze beruht auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (zuletzt BVerfG-Beschluss vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08, DStR 2014, 520, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2014, 359). Danach ist das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte geschützt. Es bedarf vor diesen Verfassungsprinzipien einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Die Grundrechte und das Rechtsstaatsprinzip garantieren in ihrem Zusammenwirken die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf und damit als eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Es würde die Betroffenen in ihrer Freiheit erheblich gefährden, dürfte die öffentliche Gewalt an ihr Verhalten oder an sie betreffende Umstände ohne Weiteres im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt ihres rechtserheblichen Verhaltens galten.

Deshalb sind Gesetze mit echter Rückwirkung/Rückbewirkung von Rechtsfolgen nur ausnahmsweise von Verfassungs wegen zulässig (BVerfG-Beschluss in DStR 2014, 520, HFR 2014, 359, m.w.N.).

102 b) § 52 Abs. 23d Satz 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG erklärt § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 für anwendbar. Die Frage, inwieweit nachträglich in abgeschlossene Sachverhalte eingegriffen wird, ist im Steuerrecht mit Blick auf die jeweiligen Veranlagungszeiträume zu beurteilen. Im Einkommensteuerrecht liegt deshalb eine echte Rückwirkung/Rückbewirkung von Rechtsfolgen erst dann vor, wenn der Gesetzgeber die mit dem jeweiligen Ende des Veranlagungszeitraums entstandene Einkommensteuerschuld nachträglich ändert (§ 38 der Abgabenordnung i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG; vgl. BVerfG-Beschlüsse in DStR 2014, 520, HFR 2014, 359, Rz 40 ff., m.w.N.; vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, <18 f.>, BStBl II 2011, 76; vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, <319>, BStBl II 2012, 932). Danach bewirkt § 52 Abs. 23d Satz 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG eine echte Rückwirkung beziehungsweise Rückbewirkung von Rechtsfolgen. Denn die im Jahr 2011 beschlossene Regelung greift nachträglich in Sachverhalte ein, die in den Jahren 2004 bis 2010 abgeschlossen waren, und ändert nachträglich die entstandene Einkommensteuerschuld.

103 c) In allen den Vorlagen zugrunde liegenden Fällen der streitigen Veranlagungszeiträume 2004 bis 2008 liegt eine solche echte Rückwirkung/Rückbewirkung von Rechtsfolgen vor. Diese Rückwirkung ist nach Auffassung des Senats allerdings nicht verfassungswidrig. Denn sie fällt unter die seitens der Rechtsprechung des BVerfG anerkannten Ausnahmen vom grundsätzlichen Verbot einer echten Rückwirkung/Rückbewirkung von Rechtsfolgen.

104 aa) Ausgehend davon, dass das Rückwirkungsverbot im Vertrauensschutz nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze findet, gilt das grundsätzliche Verbot einer echten Rückwirkung/Rückbewirkung von Rechtsfolgen nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts hat bilden können oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war. Die Rechtsprechung des BVerfG geht insoweit von nicht abschließend definierten typisierenden Fallgruppen eines ausnahmsweise fehlenden Vertrauens in eine bestehende Gesetzeslage aus. Maßstab ist dabei, ob die bisherige Regelung bei objektiver Betrachtung geeignet war, ein Vertrauen der betroffenen Personengruppe auf ihren Fortbestand zu begründen (vgl. BVerfG-Beschluss in DStR 2014, 520, HFR 2014, 359, Rz 64 ff., m.w.N.).

105 Typisierte Formen eines solchen fehlenden Vertrauens liegen etwa dann vor, wenn die Betroffenen schon im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, nicht auf den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung vertrauen durften, sondern mit deren Änderung rechnen mussten, wenn etwa die Rechtslage so unklar und verworren war, dass eine Klärung erwartet werden musste. Entsprechendes gilt, wenn das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden. Weiter können auch überragende Belange des Gemeinwohls dem Vertrauensschutz entgegenstehen. Schließlich wirkt der Vertrauensschutz nicht zu Gunsten der Bürger, wenn sie sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen durften oder wenn durch die sachlich begründete rückwirkende Gesetzesänderung kein oder nur ganz unerheblicher Schaden verursacht wird.

106 bb) Nach Auffassung des Senats entfällt 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 BVerfG zum Fremdrentenrecht (BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369) und zum Dienstrechtsneuordnungsgesetz (BVerfG-Beschluss vom 2. Mai 2012 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20) entschieden.

107 (1) Der Gesetzgeber beschloss mit dem BeitrRLUmsG bewusst eine rückwirkende Regelung. Er hat die verfahrensrechtliche Zulässigkeit der rückwirkenden Neuregelung damit begründet, dass lediglich eine Gesetzeslage wiederhergestellt werde, die vor der Rechtsprechungsänderung durch den BFH einer gefestigten Rechtsprechung und Rechtspraxis entsprochen habe; nach der Rechtsprechung des BVerfG sei in solchen Fällen eine rückwirkende Rechtsänderung verfassungsrechtlich zulässig. Zum Beleg einer solchen gefestigten Rechtsprechung und Rechtspraxis wurde auf die Urteile des vorlegenden Senats vom 18. Juni 2009 in BFHE 225, 393, BStBl II 2010, 816 und in BFH/NV 2009, 1797 Bezug genommen; dort habe der BFH noch entschieden, dass das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG für alle Fälle des Erststudiums als Erstausbildung wirksam sei. Dies habe auch der Gesetzgeber für das Abzugsverbot bei den Werbungskosten und Betriebsausgaben im Jahre 2004 klar zum Ausdruck gebracht (BTDrucks 17/7524, 16, unter Hinweis auf BTDrucks 15/3339, 10 f.).

108 (2) Seit dem Urteil vom 4. Dezember 2002 in BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403 entsprach es zwar einer gefestigten Senatsrechtsprechung, dass auch Kosten einer ersten Ausbildung Werbungskosten sein können. Denn der vorlegende Senat hatte ausdrücklich die Auffassung aufgegeben, dass Ausgaben für ein Erststudium stets der

allgemeinen Lebensführung zuzuordnen und deshalb nur als Sonderausgaben begrenzt abziehbar seien (vgl. im Einzelnen dazu oben B.II.2.c; Senatsurteil in BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407). Dementsprechend hatte er mit Urteil in BFHE 202, 314, BStBl II 2004, 884 zur erstmaligen Berufsausbildung in Fällen einer Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer entschieden. Diese Urteile änderten aber eine langjährige anders lautende Rechtsprechung, auf die der Gesetzgeber bereits mit dem AOÄndG vom 21. Juli 2004 reagierte und § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG einführte. Danach sollten unter weiteren Voraussetzungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium abgezogen werden, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Angesichts der gerade erst geänderten langjährigen Rechtsprechung und der alsbaldigen Reaktion des Gesetzgebers darauf konnte sich auf Grundlage der Urteile des vorlegenden Senats noch kein Vertrauenstatbestand dahingehend herausbilden, dass Kosten einer Erstausbildung uneingeschränkt dem vollen Werbungskostenabzug unterliegen.

109 (3) Zu dieser mit dem AOÄndG geschaffenen Rechtslage entschied der Senat mit Urteilen vom 18. Juni 2009 in BFHE 225, 393, BStBl II 2010, 816 und in BFH/NV 2009, 1797 (vgl. dazu oben B.II.2.d aa). Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung seien "im Regelfall nicht ausreichend beruflich veranlasst. Insoweit fehlt es, wie beim Besuch von allgemeinbildenden Schulen, an der konkreten Berufsbezogenheit. Diese Sicht gibt die typisierende Regelung des § 12 Nr. 5 EStG wieder". Unter Berücksichtigung einer "hiernach gebotenen verfassungskonformen Auslegung ... erfasst das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 EStG allenfalls die Fälle des Erststudiums, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet" (Senatsurteile in BFHE 225, 393, BStBl II 2010, 816, II.2.d; in BFH/NV 2009, 1797, II.2.d). Angesichts dieser auf der Grundlage des AOÄndG ergangenen Rechtsprechung des Senats durch die Urteile vom 18. Juni 2009 konnte sich bei den Steuerpflichtigen ebenfalls kein hinreichend gefestigtes und damit schutzwürdiges Vertrauen dahingehend bilden, dass auch Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung als Werbungskosten einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden. Zutreffend wird insoweit auch in den Gesetzesmaterialien zur Rechtfertigung einer rückwirkenden Anwendung des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG auf die vorgenannten Urteile des vorlegenden Senats vom 18. Juni 2009 verwiesen. Die Urteile belegten eine gefestigte Rechtsprechung und Rechtspraxis, die jedenfalls Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung und Aufwendungen für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen habe (BTDrucks 17/7524, 16).

110 (4) Diese Einschätzung gilt nach Auffassung des vorlegenden Senats trotz des Umstandes, dass in den Entscheidungen in BFHE 225, 393, BStBl II 2010, 816 und in BFH/NV 2009, 1797 ausdrücklich daran festgehalten worden war, dass für den Abzug der Berufsausbildungskosten das Veranlassungsprinzip unverändert gelte und im Streitfall auch anzuwenden sei sowie dass dem Abzug der Berufsausbildungskosten als Werbungskosten der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F. ebenso wenig entgegenstehe wie das Abzugsverbot in § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG. Denn den dort entschiedenen Streitfällen lagen jeweils andere Ausgangssachverhalte zugrunde; dort waren jeweils Aufwendungen für ein Erststudium nach vorausgegangener abgeschlossener Berufsausbildung streitig. Nur für diese Fallgruppe hielt der Senat in verfassungskonformer Auslegung § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG schon für nicht anwendbar. Denn § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG sollte die Abziehbarkeit von beruflich veranlassten Kosten für ein sog. Erststudium zumindest dann nicht hindern, wenn diesem eine abgeschlossene Berufsausbildung vorausgegangen ist. Diese Auslegung des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG fand dann auch in der nachfolgenden Gesetzesänderung durch das BeitrRLUmsG im Wortlaut der neu gefassten Regelungen (§ 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG) unmittelbar seinen Ausdruck.

111 (5) Schließlich lässt sich ein von Verfassungs wegen zu beachtender Vertrauensschutz auch nicht damit begründen, dass die Ausführungen des Senats im Urteil in BFHE 225, 393, BStBl II 2010, 816 zur Reichweite des Abzugsverbots des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG nicht zu den tragenden Gründen gehörten (HHR/Bergkemper, § 9 EStG Rz 711). Denn der erste Leitsatz dieses amtlich veröffentlichten Urteils lautet: "§ 12 Nr. 5 EStG bestimmt in typisierender Weise, dass bei einer erstmaligen Berufsausbildung ein hinreichend veranlasster Zusammenhang mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit fehlt. Die Vorschrift enthält jedoch kein Abzugsverbot für erwerbsbedingte Aufwendungen." Angesichts dessen kommt es nicht mehr darauf an, dass nach der Rechtsprechung des BVerfG Entscheidungen oberster Gerichte --trotz der ihnen zugewiesenen Aufgaben der grundsätzlichen Auslegung und Weiterentwicklung des Rechts-- ohnehin keine dem Gesetzesrecht gleichkommenden Bindungen entfalten (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 131, 20, <42>).

112 Entsprechendes gilt für den Umstand, dass eine überwiegende Auffassung in der Literatur davon ausgegangen war, dass § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG verfassungswidrig oder jedenfalls verfassungsrechtlich zweifelhaft sei, weil dadurch der Werbungskostenabzug unter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip ausgeschlossen werde

(Schmidt/Drenseck, EStG, 29. Aufl., § 12 Rz 57; Drenseck, DStR 2004, 1766, 1771; Lang, StuW 2007, 3, 12 f.; Rimmler, StuW 2005, 117, 125; Wesselbaum-Neugebauer, FR 2005, 676; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 9 Rz 267; Bergkemper, FR 2006, 1038; Ehehalt, Der Betrieb 2006, Beilage 6 zu Heft 39, S. 7 f.; Fehr, DStR 2007, 882; Schulenburg, DStZ 2007, 183; Steck, DStZ 2009, 384; Pfab, a.a.O., S. 283 ff.; Müller-Franken, DStZ 2007, 59; a.A. Ismer, a.a.O., S. 405).

113 Soweit der vorlegende Senat schließlich mit Urteilen vom 28. Juli 2011 in BFHE 234, 279, BStBl II 2012, 561 und in BFHE 234, 271, BStBl II 2012, 557 entschied, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung auch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG vorab entstandene Werbungskosten sein könnten (dazu B.II.2.d bb), kommt auch insoweit der Ausnahmetatbestand der geänderten langjährigen höchstrichterlichen Rechtsprechung bei einer noch nicht gefestigten neuen höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Anwendung. Denn auf diese Rechtsprechungsänderung reagierte der Gesetzgeber dann alsbald mit dem BeitrRLUmsG vom 7. Dezember 2011 und schloss den Werbungskostenabzug für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, aus. Im Übrigen konnte sich ohnehin auf der Grundlage der Urteile kein Vertrauenstatbestand für davor liegende Zeiträume entwickeln, insbesondere für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2008, die in den Revisionsverfahren, die den Vorlagen zugrunde liegen, streitig sind; der vorlegende Senat folgt insoweit der Rechtsauffassung des BFH-Urteils in BFHE 243, 486, BStBl II 2014, 165, Rz 17 f.

114 cc) Angesichts dessen lässt der vorlegende Senat dahinstehen, ob die rückwirkende Anordnung des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG auf Veranlagungszeiträume vor 2011 auch mit dem durch die Rechtsprechung des BVerfG anerkannten Ausnahmetatbestand der unklaren und verworrenen Rechtslage zu rechtfertigen ist (Trossen, FR 2012, 501, 504 f.).

115 IV. Verfassungskonforme Auslegung

116 Nach Auffassung des vorlegenden Senats scheidet schließlich auch eine verfassungskonforme Auslegung des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG aus. Die verfassungskonforme Auslegung einer Norm ist zwar dann geboten, wenn unter Berücksichtigung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Gesamtzusammenhang und Zweck mehrere Deutungen möglich sind, von denen nicht alle, aber zumindest eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt. Durch den Wortlaut, die Entstehungsgeschichte und den Gesetzeszweck werden der verfassungskonformen Auslegung allerdings Grenzen gezogen. Ein Normverständnis, das in Widerspruch zu dem klar erkennbar geäußerten Willen des Gesetzgebers träte, kann deshalb auch im Wege verfassungskonformer Auslegung nicht begründet werden. Dies griffe der rechtspolitischen Entscheidung des demokratisch legitimierten Gesetzgebers vor (so BVerfG-Beschluss vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, <182 f.>, BFH/NV 2005, Beilage 3, 260, m.w.N.).

117 Der vorlegende Senat sieht schon angesichts des Wortlauts des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG keinen Raum für eine verfassungskonforme Auslegung. Denn der Wortlaut ist nunmehr derart eindeutig, dass insoweit keine diesem Wortlaut noch entsprechende Auslegung erkennbar wäre, die Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, als Werbungskosten abziehbar machte. Dies gilt erst recht unter Einbeziehung der Entstehungsgeschichte des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG. Denn der Gesetzgeber schuf § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG gerade deshalb, um die vom vorlegenden Senat in seinen Urteilen in BFHE 234, 279, BStBl II 2012, 561 und in BFHE 234, 271, BStBl II 2012, 557 gefundene Auslegung zu korrigieren (vgl. oben unter B.II.2.d bb), nach der eine Regelung allein in § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des AOÄndG nicht zwingend und ausnahmslos Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium vom Abzug ausschließe. Ausdrücklich heißt es in den Materialien zum BeitrRLUmsG, damit solle nun klargestellt werden, dass Berufsausbildungskosten für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittele, vom Betriebsausgaben– sowie Werbungskostenabzug ausgeschlossen seien (BTDrucks 17/7524, 5 ff.). Der ausnahmslose Ausschluss des Werbungskostenabzugs für solche Erstausbildungskosten ergibt sich weiter auch unter Einbeziehung des Gesamtzusammenhangs und des Zwecks der Regelung. Denn das Regelungskompendium des Abzugs von Berufsausbildungskosten für die Erstausbildung und das Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, umfasst mit dem BeitrRLUmsG nunmehr aufeinander abgestimmt und umfassend alle Abzugstatbestände: § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG regelt den Werbungskostenabzug, § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG erweitert dies für den Betriebsausgabenabzug. Korrespondierend dazu sind diese Aufwendungen ausdrücklich dem Bereich der Sonderausgaben zugewiesen, da der Gesetzgeber insoweit ausdrücklich der vorangegangenen Rechtsprechung des vorlegenden Senats nicht folgt und lediglich mit Verweis auf eine geänderte Kostensituation und Preisentwicklung den Höchstbetrag für den Abzug von Berufsausbildungskosten als Sonderausgaben von 4.000 € auf 6.000 € anhebt (BTDrucks 17/7524, 5). Der Ausschluss des Werbungskostenabzugs zur Vermeidung erheblichen

Verwaltungsaufwands und von Steuerausfällen von über 1 Mrd. € war schließlich auch ausweislich der Materialien Regelungszweck. Nach alledem scheidet eine verfassungskonforme Auslegung des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG, die den Werbungskostenabzug für Erstausbildungskosten gestattete, nach Auffassung des vorlegenden Senats aus.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de