

Schriften zum Steuerrecht

Band 125

Sonderausgaben als Kategorie des Einkommensteuerrechts

Eine steuersystematische, verfassungs- und
unionsrechtliche Einordnung

Von

Stefanie Schild



Duncker & Humblot · Berlin

STEFANIE SCHILD

Sonderausgaben als Kategorie
des Einkommensteuerrechts

Schriften zum Steuerrecht

Band 125

Sonderausgaben als Kategorie des Einkommensteuerrechts

Eine steuersystematische, verfassungs- und
unionsrechtliche Einordnung

Von

Stefanie Schild



Duncker & Humblot · Berlin

Veröffentlicht mit finanzieller Unterstützung der Universität Passau.

Die Juristische Fakultät der Universität Passau
hat diese Arbeit im Sommersemester 2016
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2017 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: Konrad Triltsch GmbH, Ochsenfurt
Druck: buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15084-7 (Print)
ISBN 978-3-428-55084-5 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85084-6 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2016 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde im März 2016 fertiggestellt. Nachfolgende Rechtsprechung und Literatur konnten bis Ende Juni 2016 berücksichtigt werden.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann, der die Arbeit thematisch angeregt und vorbildlich betreut hat. Ihre Entstehung während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin an seinem Lehrstuhl hat er in jeder Hinsicht unterstützt und gefördert. Herrn Professor Dr. Hartmut Söhn danke ich sehr für die Übernahme des Zweitgutachtens und die zügige Erstellung.

Herzlich bedanken möchte ich mich des Weiteren bei Herrn Privatdozent Dr. Christian Thiemann für wertvolle Anregungen und kritische Diskussionen, aber auch für die aufmunternden Worte zum rechten Zeitpunkt. Mein Dank gilt außerdem Herrn Dr. Matthias Blankenauer, der mich beim Korrekturlesen unterstützt hat.

Wesentlich gefördert wurde die Arbeit durch ein Promotionsstipendium nach dem Bayerischen Eliteförderungsgesetz sowie durch ein Promotionsabschlussstipendium der Universität Passau. Hierfür wie auch für die seitens der Universität Passau gewährte Publikationsbeihilfe danke ich sehr.

Von ganzem Herzen möchte ich mich schließlich bei meinen Eltern bedanken, die mir meine akademische Ausbildung ermöglicht und mich stets unterstützt haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Passau, im Januar 2017

Stefanie Schild

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	15
-------------------------	----

1. Kapitel

Die Sonderausgaben im System des Einkommensteuerrechts	21
§ 1 Einfachrechtliche Qualifikation als Privataufwendungen	21
§ 2 Abzug dem Grunde nach	23
I. Aufwendungen mit Bezug zur Erwerbssphäre	23
1. Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 I Nr. 2 lit. a, b EStG	23
a) Veranlassung durch die Einkünfte i.S.v. § 19 I Nr. 1 EStG	23
b) Veranlassung durch die Alterseinkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a Doppelbuchstabe aa EStG	24
c) Sonderausgabenabzug als Besteuerungsverzicht in der Erwerbsphase	27
d) Existenzsichernder Charakter der Altersvorsorgeaufwendungen	30
2. Kinderbetreuungskosten, § 10 I Nr. 5 EStG	35
a) Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten	35
b) Betreuungskosten bei Krankheit oder Behinderung	36
c) Sonstige Kinderbetreuungskosten	37
3. Berufsausbildungskosten i.S.v. § 10 I Nr. 7 EStG	38
a) Qualifikation des Veranlassungszusammenhangs	39
b) Kein existenzsichernder Charakter der Berufsausbildungskosten	41
II. Existenzsichernde Aufwendungen	43
1. Beiträge für eine Kranken- und Pflegeversorgung auf Sozialhilfeniveau, § 10 I Nr. 3 lit. a, b EStG	43
2. Unterhaltsleistungen i.S.v. § 10 Ia Nr. 1 EStG	44
3. Kirchensteuer, § 10 I Nr. 4 EStG	47
4. Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 I Nr. 2 lit. a, b EStG	49
5. Kinderbetreuungskosten bei Krankheit oder Behinderung, § 10 I Nr. 5 EStG	49
III. Sonstige privat veranlasste Aufwendungen, deren Abzug Förderungs- und Lenkungszwecke zugrunde liegen	49
1. Nicht existenzsichernde Vorsorgeaufwendungen	49
a) Aufwendungen für eine zusätzliche Altersvorsorge i.S.v. § 10a EStG	49
b) Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 I Nr. 3a EStG	51

2. Unterhalts- und Versorgungsleistungen an Dritte	54
a) Ausgleichsleistungen im Rahmen bzw. zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs, § 10 Ia Nr. 3, 4 EStG	54
b) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung, § 10 Ia Nr. 2 EStG	57
c) Sonstige Kinderbetreuungskosten	59
d) Schulgeld, § 10 I Nr. 9 EStG	59
3. Sonstige Steuervergünstigungen	60
a) Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke und an politische Parteien, § 10b EStG	60
b) Aufwand für Gebäude, Baudenkmäler und Kulturgüter, § 10f und § 10g EStG	63
IV. Zwischenergebnis	63
§ 3 Verhältnis der Sonderausgabentatbestände zu anderen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes	64
I. Verhältnis zu den Betriebsausgaben und Werbungskosten	65
1. Vorrang des Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzugs, § 10 I S. 1 EStG ...	65
a) Trennbar gemischt veranlasste Aufwendungen	66
b) Untrennbar gemischt veranlasste Aufwendungen	67
2. Einwirkung der Abzugsverbote des § 12 EStG auf das Verhältnis der Tatbestände	69
II. Verhältnis zu den außergewöhnlichen Belastungen	72
III. Verhältnis zu den Abzugsverboten des § 12 EStG	74
IV. Zwischenergebnis	76

2. Kapitel

Qualifikation von Aufwendungen als Sonderausgaben – Verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen

77

§ 4 Aufwendungen mit Bezug zur Erwerbssphäre	77
I. Folgen der Zuordnung zu den Sonderausgaben	77
II. Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Zuordnungsentscheidung	78
1. Objektives Nettoprinzip: Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen	78
2. Objektives Nettoprinzip: Interperiodische Verlustberücksichtigung	82
3. Gleichheit bei der Gewährung von Steuervergünstigungen	85
4. Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers	86
a) Grenze des Willkürverbots	87
b) Notwendigkeit eines „besonderen sachlichen Grundes“	88
c) Erfordernisse der Verhältnismäßigkeit	89

III. Verfassungsrechtliche Grenzen der Zuordnung von Aufwendungen mit Bezug zur Erwerbssphäre zu den Sonderausgaben	91
1. Qualifizierung des Veranlassungszusammenhangs	91
a) Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers	92
b) Qualifizierung der Alterseinkünfte	95
c) Veranlassungszusammenhang bei den Berufsausbildungskosten	96
2. Qualifizierung als Sonderausgabe bei untrennbar gemischter Veranlassung	98
3. Umqualifizierung von „Erwerbsaufwendungen“ in Sonderausgaben	99
IV. Zwischenergebnis	101
§ 5 Existenzsichernde Aufwendungen	102
I. Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von Privataufwendungen	103
II. Verfassungsrechtliche Pflicht zur Steuerfreistellung des Existenzminimums	104
1. Freiheitsrechtliche Verankerung	104
2. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Art. 3 I GG	109
3. Folgerichtige Umsetzung des Gebots zur Steuerfreistellung des Existenzminimums	112
III. Indisponibles, nicht der Existenzsicherung dienendes Einkommen	113
IV. Zwangsläufige Aufwendungen im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	116
V. (Kein) verfassungsrechtliches Gebot für einen Abzug von der Bemessungsgrundlage	118
1. Stand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	119
2. Systematische Richtigkeit eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage	120
3. Die Belastungsgleichheit als materielles Gleichbehandlungsgebot im Einkommensteuerrecht	121
a) Bezugspunkt des Anspruchs auf Gleichbehandlung	121
b) Unterschiedliche Entlastungswirkungen der Freistellungsmethoden	122
c) Folgerichtige Umsetzung der Belastungsentscheidung	122
VI. Zwischenergebnis	125
§ 6 Förderungs- und Lenkungsstatbestände	125
I. Gesetzgebungskompetenz	126
II. Rechtfertigung der Durchbrechung der Belastungsgleichheit durch Förderungs- und Lenkungsstatbestände im Einkommensteuerrecht	129
1. Maßstab der Rechtfertigung	129
a) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	129
b) Strenger Prüfungsmaßstab: Erfordernisse der Verhältnismäßigkeit	131
aa) Kein erhöhter Rechtfertigungsbedarf wegen Systemwidrigkeit	132
bb) Allgemeine Anforderungen des Art. 3 I GG	133
cc) Geltung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bei der Durchbrechung der Belastungsgleichheit	134

2. Erkennbarkeit der gesetzgeberischen Entscheidung	136
III. Zwischenergebnis	139

3. Kapitel

Abzug(sbeschränkungen) der Höhe nach 141

§ 7 Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe des Existenzminimums	141
I. Grenzen der Typisierung des steuerlichen Existenzminimums	142
1. Typisierbarkeit des Existenzminimums	142
2. Realitätswidrige „Typisierung“ am Maßstab eines oberen Grenzwerts	144
3. Realitätswidrige „Typisierung“ am Maßstab eines unteren Grenzwerts	145
4. Typisierung der Beiträge zur Sicherung einer Kranken- und Pflegeversorgung auf Sozialhilfeniveau im Grundfreibetrag?	147
II. Abzugshöchstbeträge bei existenzsichernden Sonderausgaben	148
III. Zwischenergebnis	152
§ 8 Berücksichtigung von „zwangsläufigen“ Aufwendungen in realitätsgerechter Höhe	153
I. Typisierung des zwangsläufigen Aufwands	154
II. Beschränkung des Abzugs der Kinderbetreuungskosten nach § 10 I Nr. 5 EStG und der Berufsausbildungskosten nach § 10 I Nr. 7 EStG	156
1. Zwangsläufigkeit des Aufwands	156
2. Berücksichtigung in zwangsläufiger Höhe	158
III. Zwischenergebnis	159
§ 9 Abzug zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung	160
I. Verbot einer doppelten Besteuerung	160
II. Abzugshöchstbeträge bei den Altersvorsorgeaufwendungen, § 10 III EStG	163

4. Kapitel

Wirkungen des Sonderausgabenabzugs 165

§ 10 Vereinbarkeit der Wirkungen mit dem Grundgesetz bei einem Abzug von existenzsichernden Aufwendungen	165
I. Keine überperiodische Berücksichtigung von existenzsicherndem Aufwand	165
1. Subsidiarität sozialstaatlicher Leistungen, Art. 1 I GG i.V.m. Art. 20 I GG	166
2. Gebot der Besteuerungsgleichheit, Art. 3 I GG	167
II. Verfassungsmäßigkeit einer mit steigendem Einkommen progressiven Entlastung	169
III. Beeinträchtigung der Verteilungswirkungen eines progressiven Tarifs	172
1. Sozialstaatliche Umverteilung durch Besteuerung	173
2. Verfassungsrechtlich zulässige Beeinträchtigung der Umverteilungswirkungen	174

IV. Vergleich mit den Wirkungen eines tariflichen Grundfreibetrags 175

V. Zwischenergebnis 176

§ 11 Vereinbarkeit der Wirkungen mit Art. 3 I GG bei Förderungs- und Lenkungstatbeständen 177

 I. Dreidimensionale Gleichheitssatzrelevanz 177

 II. Abzugshöchstbeträge 178

 1. Wirkung im Verhältnis der nichtbegünstigten zu den begünstigten Steuerpflichtigen 178

 2. Differenzierung innerhalb des Kreises der Begünstigten 180

 3. Höchstbetragsregelung als Umgrenzung des begünstigten Personenkreises 182

 III. Progressive Entlastungswirkung 184

 1. Progressive Entlastung als eine durch den Förderungs- und Lenkungszweck zu rechtfertigende Wirkung 185

 2. Bisherige Entscheidungen zur progressiven Entlastung 187

 a) Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu den Parteispenden ... 187

 b) Aufgabe der progressionsabhängigen Wohneigentumsförderung 189

 c) Keine Verallgemeinerungsfähigkeit der Argumentationsansätze 190

 3. Kriterien einer sachgerechten progressiven Entlastung 191

 a) Effizienz der Verwaltung und der Lenkung 192

 b) Stärkere Förderung von Besserverdienern wegen höheren Aufwands ... 192

 c) Uneigennütziger Aufwand ohne Gegenwert 195

 d) Schaffung eines größeren Anreizes für Besserverdiener 197

 4. Zwischenergebnis 198

 IV. Leistungsfähigkeit des begünstigten Personenkreises 199

 1. Unzulänglichkeit einer systemgerechten Auswahl der Begünstigungsadressaten 199

 2. Gleichheitsgerechte Auswahl der Begünstigungsadressaten 201

 V. Zwischenergebnis 204

§ 12 Freiheitsrechtliche Relevanz der Förderungs- und Lenkungstatbestände 206

5. Kapitel

Der Sonderausgabenabzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten 209

§ 13 Das Besteuerungsrecht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten 209

 I. Begrenzung der Besteuerungsbefugnis durch das Territorialitätsprinzip 209

 II. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Gewährung von Steuervergünstigungen bei beschränkter Steuerpflicht 210

 III. Folgerung für den Sonderausgabenabzug 214

§ 14 Die Einwirkung der Diskriminierungsverbote auf die Ausgestaltung des Sonderausgabenabzugs	214
I. Unionsrechtliche Maßstäbe für die Ausgestaltung des Sonderausgabenabzugs	214
II. Zuständigkeit der Bundesrepublik Deutschland	216
1. Zuständigkeitszuweisung für die Berücksichtigung von Aufwendungen nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	216
a) Berücksichtigung von Privataufwendungen	217
b) Berücksichtigung von Aufwendungen, die unmittelbar mit der steuerbaren Tätigkeit zusammenhängen	219
2. Zuständigkeit für die Berücksichtigung von Sonderausgaben	220
a) Irrelevanz der einfachrechtlichen Qualifikation	220
b) Notwendigkeit einer unionsautonomen Auslegung	221
c) Anwendung der Ergebnisse auf die Sonderausgabentatbestände	225
III. Diskriminierungsfreie Ausgestaltung der Sonderausgabentatbestände	228
1. Unzulässigkeit einer Differenzierung nach der Ansässigkeit des Empfängers der Aufwendungen	229
2. Beschränkung von Steuervergünstigungen auf rein inländische Förderungs- und Lenkungszwecke	231
a) Sonderausgabentatbestände mit national bzw. innerstaatlich radizierter Zwecksetzung	232
b) Grundsätzliche Legitimität rein inländischer Förderungs- und Lenkungsziele	233
c) Begrenzung des gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums wegen verpflichtender Zusammenarbeit auf Unionsebene	235
IV. Zwischenergebnis	236

6. Kapitel

Zusammenfassung der Ergebnisse	238
Literaturverzeichnis	246
Sachverzeichnis	266

Einleitung

Die Einkommensteuer ist eine Steuer auf den Hinzuerwerb. Für die Besteuerung ist daher zwischen der Erwerbs- und der Privatsphäre zu differenzieren. Für den Bereich der Erwerbssphäre ist unzweifelhaft, dass diesem Bereich zuordenbare Aufwendungen abzugsfähig sind (objektives Nettoprinzip¹). Hingegen gilt für den Bereich der Privatsphäre, dass in dieser wurzelnde Ausgaben grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Von diesem Grundsatz der Unbeachtlichkeit der privaten Lebensführung sieht der Gesetzgeber jedoch verschiedene Ausnahmen vor. Dies gilt namentlich für die Kategorie der Sonderausgaben (§§ 10 ff. EStG).² Der Gesetzgeber hat den Sonderausgaben abschließend einzelne Arten von Privataufwendungen zugeordnet, die steuermindernd berücksichtigt werden können. Der Blick in den Katalog der Tatbestände zeigt, dass diese sehr heterogen sind. Beispielsweise können als Sonderausgaben Vorsorgeaufwendungen, die Kirchensteuer, Berufsausbildungskosten, Schulgeld und Spenden von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Ein einheitlicher Leitgedanke liegt den Tatbeständen nicht zugrunde. Teils geht es um die Steuerfreistellung des Existenzminimums, teils um die Normierung von Förderungs- und Lenkungsstatbeständen. Darüber hinaus weisen einzelne als Sonderausgaben abzugsfähige Aufwendungen einen Bezug zur Erwerbssphäre auf. Auch bestehen Unterschiede bei der Abzugsfähigkeit der Höhe nach; der Gesetzgeber differenziert zwischen unbeschränkt und beschränkt abzugsfähigen Aufwendungen. Dementsprechend vielschichtig sind auch die aufgeworfenen Fragen, die sich aus einem einfachrechtlichen, verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Blickwinkel stellen.

¹ Das Bundesverfassungsgericht hat bisher offen gelassen, ob das objektive Nettoprinzip verfassungsrechtlich verankert ist, und fordert jedenfalls wegen des Art. 3 I GG eine folgerichtige Umsetzung der mit § 2 II EStG getroffenen Belastungsentscheidung, vgl. BVerfG v. 23.01.1990, 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87 u. a., BVerfGE 81, 228 (237); v. 30.09.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (97); v. 04.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 (48); v. 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08 u. a., BVerfGE 122, 210 (234); v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (248 f.).

² Die Kategorie der Sonderausgaben wurde mit dem Einkommensteuergesetz v. 24.10.1934 (RGBl I 1934, 1005 ff.) eingeführt. Auch in den früheren Fassungen des Einkommensteuergesetzes waren abschließend aufgezählte Privataufwendungen abziehbar: im Einkommensteuergesetz v. 10.08.1925 (RGBl I 1925, 189 ff.) nach § 15 I Nr. 3 EStG a.F. oder als Sonderleistungen i.S.v. § 17 EStG a.F.; im Einkommensteuergesetz v. 29.03.1920 (RGBl 1920, 359 ff.) im Rahmen des § 13 EStG a.F.; im Einkommensteuergesetz v. 19.06.1906 (Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1906, 260 ff.) nach § 8 II EStG a.F. und v. 24.06.1891 (Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1891, 175 ff.) nach § 9 EStG a.F.

Während es dem Grunde nach allgemein anerkannt ist, dass das für die Existenzsicherung gebundene Einkommen von Verfassungen wegen verschont werden muss (Art. 1 I GG i.V.m. Art. 20 I GG),³ ist die genaue Reichweite eines solchen Gebots und damit auch dessen Einwirkung auf die Sonderausgaben ungeklärt.⁴ Dies gilt ebenso für die Frage, ob andere indisponible Aufwendungen jenseits der Existenzsicherung von Verfassungen wegen berücksichtigt werden müssen.⁵ Soweit der Gesetzgeber nach den vorgenannten Grundsätzen nicht verpflichtet ist, das für die private Lebensführung aufgewendete Einkommen von der Besteuerung auszunehmen, ist es einkommensteuerrechtlich belastbar. Daher stellt sich die Zuordnung derartiger Aufwendungen von den Sonderausgaben vor dem Hintergrund der Belastungsgleichheit als rechtfertigungsbedürftig dar. Die Anforderungen an die Rechtfertigung solcher Förderungs- und Lenkungsstatbestände werden von der Literatur und der Rechtsprechung zum Teil unterschiedlich bestimmt.⁶ Als problematisch

³ Vgl. BVerfG v. 29.05.1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 (85); v. 10.11.1998, 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216 (233); v. 13.02.2008, 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (154f.), hinsichtlich der Literatur statt aller *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, S. 171 ff.; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 273 f., 286.

⁴ Die Frage nach der Reichweite des Schutzes des Existenzminimums „vor oder nach Steuern“ und damit verbunden die Frage nach den verfassungsrechtlich zulässigen Steuerfreistellungsmethoden hat das Bundesverfassungsgericht für das individuelle und das familiäre Existenzminimum unterschiedlich beantwortet, vgl. BVerfG v. 25.09.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 (169 f.), sowie BVerfG v. 29.05.1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 (90); v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (264 f.). Zuletzt hat es jedoch die Frage offen gelassen, ob dem Gesetzgeber neben einem Abzug von der Bemessungsgrundlage auch noch andere Methoden zur Steuerfreistellung des individuellen Existenzminimums zur Verfügung stehen, vgl. BVerfG v. 13.02.2008, 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (158). Hingegen hält die überwiegende steuerjuristische Literatur einen Abzug von der Bemessungsgrundlage generell für geboten, vgl. hierzu stellvertretend *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 8 Rn. 87; *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 2 Rn. A 679; *Lehmer*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S. 172, 176 f. A.A. namentlich *Bareis*, DB 2012, 994 (999); *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, S. 149, 155 ff., 171 ff.

⁵ So nach der Lehre vom indisponiblen Einkommen u. a. *Böckenförde*, *StuW* 1986, 335 (336); zurückhaltender *Englisch*, *DStJG* 37 (2014), 159 (168); *P. Kirchhof*, in: *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, § 118 Rn. 187; *Söhn*, *StuW* 1985, 395 (400 f.). A.A. *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, S. 155 ff.; *Wernsmann*, *StuW* 1998, 317 (326 ff.).

⁶ Das Bundesverfassungsgericht erkennt dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Förderungs- und Lenkungszwecks einen weiten Entscheidungs- und Gestaltungsspielraum zu, während die Bindungsintensität bei der Ausgestaltung der Tatbestände – nach der neueren Rechtsprechung – auch von „Umfang und Ausmaß“ der Belastungsunterschiede abhängig ist, vgl. BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181, 182 f.); v. 24.03.2015, 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 (14); v. 23.06.2015, 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BVerfGE 139, 285 (309 f.). Hingegen bejaht die überwiegende Literatur jedenfalls bei der Ausgestaltung, vgl. stellvertretend *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 222, 242 ff.; *Droeger*, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, S. 407 f., zum Teil auch schon bei der Auswahl des Förderungs- und Lenkungszwecks eine strenge Bindung des Gesetzgebers, vgl.

erweist sich auch die Qualifikation von Aufwendungen als Sonderausgaben, die einen Bezug zur Erwerbssphäre aufweisen, beispielsweise die Berufsausbildungskosten⁷. Die Zuordnung entweder zu den Betriebsausgaben/Werbungskosten oder zu den Sonderausgaben ist nämlich nicht nur eine Frage rein dogmatischer Natur, sondern kann sich für die Steuerpflichtigen insbesondere wegen der fehlenden Verlustabzugsmöglichkeit unterschiedlich auswirken. Anders als Erwerbsaufwendungen, die im Rahmen der Einkünfteermittlung berücksichtigt werden (vgl. § 2 II EStG), werden die Sonderausgaben nach § 2 IV EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen, sodass nach § 10d EStG vor- und rücktragsfähige negative Einkünfte nicht entstehen können.⁸ Die Zuordnung zu den Sonderausgaben erscheint daher im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip⁹ bedenklich.

Verfassungsrechtliche Fragen werden auch dadurch aufgeworfen, dass die Sonderausgaben nach § 2 IV EStG von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Aufgrund der progressiven Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs (§ 32a EStG) hat dies den Effekt, dass die Entlastungswirkungen mit steigendem Einkommen, also mit steigender Leistungsfähigkeit zunehmen. Solche Unterschiede erscheinen „ungerecht“, zumal gerade Besserverdiener im Vergleich zu Geringverdienern größere steuerliche Vorteile erhalten.¹⁰ Es profitiert der Personenkreis am stärksten von der Steuervergünstigung, der nach sozialen Gesichtspunkten einer solchen am wenigsten

u. a. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 240; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 19 Rn. 76.

⁷ Kritisch hierzu *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 8 Rn. 264; *Söhn*, in: *Festschrift für Solms*, S. 97 (101 ff.). Im Rahmen der Vorlagen des BFH v. 17.07.2014, VIR 2/12, BFHE 247, 25 (Az. des BVerfG: 2 BvL 23/14); v. 17.07.2014, VIR 8/12, BFHE 247, 64 (Az. des BVerfG: 2 BvL 24/14); v. 17.07.2014, VIR 61/11 (Az. des BVerfG: 2 BvL 22/14); v. 17.07.2014, VIR 38/12 (Az. des BVerfG: 2 BvL 25/14); v. 17.07.2014, VIR 2/13 (Az. des BVerfG: 2 BvL 26/14); v. 17.07.2014, VI R 72/13 (Az. des BVerfG: 2 BvL 27/14), wird das Bundesverfassungsgericht über die Verfassungsmäßigkeit der Zuordnung bestimmter Berufsausbildungskosten zur Privatsphäre zu entscheiden haben.

⁸ Vgl. 2. Kapitel § 4 I. (S. 77).

⁹ Nach der jedenfalls folgerichtig umzusetzenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers müssen Verluste zumindest innerhalb der Einkunftsart periodenübergreifend berücksichtigt werden können, vgl. BVerfG v. 30.09.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (97).

¹⁰ Nach der herrschenden Meinung sind die Entlastungswirkungen eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage als notwendige Folge eines progressiven Tarifs verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn existenzsichernde Aufwendungen steuermindernd berücksichtigt werden, vgl. BVerfG v. 29.05.1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 (90); *P. Kirchhof*, in: *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, § 118 Rn. 188; *Söhn*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 10 Rn. A 136; *Wernsmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 4 AO Rn. 506. A.A. *Bareis*, DStR 2010, 565 (567).

Bei Förderungs- und Lenkungsstatbeständen stoßen die progressionsbedingten Belastungsunterschiede hingegen auf gleichheitsrechtliche Bedenken, vgl. stellvertretend *Birk*, *StuW* 1989, 212 (217); *P. Kirchhof*, in: *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, § 118 Rn. 50, 188; *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, S. 77, 137 f. Insofern eröffnet sich nach *Kirchhof*, *StuW* 2000, 316 (324), „ein weites Feld zukünftiger Verfassungsrechtsprechung“.