

Urteil vom 19. Oktober 2011, X R 48/09

Schulgeld für nicht anerkannte Ergänzungsschulen vor 2008 nicht als Sonderausgabe abziehbar - Kein Verstoß gegen Verfassungsrecht und unionsrechtliche Grundfreiheiten - Schutzbereich des Art. 7 Abs. 4 Satz 1 GG - Vorübergehende Schlechterstellung bei Übergangsregelung - Zwangsläufigkeit von Aufwendungen - Familienleistungsausgleich

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 9, EStG § 52 Abs 24b, GG Art 3 Abs 1, GG Art 7 Abs 4, EStG § 10 Abs 1 Nr 9, EStG § 10 Abs 1 Nr 9, EStG § 33, EStG § 33a Abs 2, EStG § 31, EG, AEUV

vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 30. September 2009, Az: 1 K 2304/07

Leitsätze

1. Schulgeld, das bis zum Veranlagungszeitraum 2007 an eine inländische lediglich angezeigte Ergänzungsschule gezahlt wurde, kann nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG i.d.F. vor Inkrafttreten des JStG 2009 als Sonderausgabe abgezogen werden.
2. Die Übergangsregelung des § 52 Abs. 24b EStG i.d.F. des JStG 2009 erfasst keine Schulgeldzahlungen an inländische Privatschulen. Hierin liegt weder ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz noch gegen die Grundfreiheiten des EG/AEUV.

Tatbestand

A. Der im Jahr 1990 geborene Sohn R der zusammen veranlagten Kläger und Revisionskläger (Kläger) besuchte im Schuljahr 2004/2005 das K-Internat in B (Internat). Hierbei handelt es sich um eine private Ergänzungsschule i.S. des § 13 des Gesetzes für die Schulen in freier Trägerschaft des Landes Baden-Württemberg (Privatschulgesetz --PSchG BW--). Das Internat ist weder eine genehmigte Ersatzschule i.S. des § 4 PSchG BW noch eine anerkannte Ergänzungsschule i.S. des § 15 Abs. 1 PSchG BW. Für den Besuch des Internats im Schuljahr 2004/2005 zahlten die Kläger im September 2004 28.158 €, wobei der auf den Unterricht entfallende Anteil (Schulgeld) 22.526,40 € betrug. Die Kläger hatten im Streitjahr für ihren Sohn R Anspruch auf Kindergeld nach §§ 62 ff. des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2004 gültigen Fassung (EStG a.F.).

- 2 Das Schulgeld wurde vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) nicht als Sonderausgabe gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. berücksichtigt. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1030 veröffentlichten Urteil ab.
- 3 Ihre Revision begründen die Kläger damit, dass nach § 52 Abs. 24b des Einkommensteuergesetzes (EStG n.F.) nach Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) auch das an eine inländische nicht anerkannte Ergänzungsschule gezahlte Schulgeld für die Veranlagungszeiträume vor 2008 in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. falle. Die dieser Auffassung entgegenstehende Verwaltungsanweisung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. März 2009 IV C 4 - S 2221/07/0007, BStBl I 2009, 487) entspreche nicht dem Gesetz. Das von den Klägern gezahlte Schulgeld erfülle die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug: Deutschland sei Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR); an dem Internat würden die Abschlüsse Hauptschule, Realschule und Abitur vorbereitet sowie in Zusammenarbeit mit staatlichen Stellen abgenommen. Da die einkommensteuerrechtliche Regelung nicht mehr auf die landesrechtliche Unterscheidung zwischen erlaubter Ersatzschule und Ergänzungsschule abstelle, stehe der landesrechtliche Status des Internats als nicht anerkannte Ergänzungsschule dem Klagebegehren nicht mehr entgegen. Der finanzgerichtlichen Auslegung des Satzteils "... einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet ..." sei nicht zu folgen. Dem Gesetzestext könne nicht entnommen werden, weshalb in Deutschland belegene Schulen schlechter gestellt sein sollten als ausländische. Der Gesetzgeber sei aufgrund der Verfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gezwungen gewesen, die Absetzbarkeit des Schulgelds nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. auch auf ausländische Schulen

auszudehnen (vgl. dazu EuGH-Urteile vom 11. September 2007 Rs. C-76/05 --Schwarz und Gootjes-Schwarz--, Slg. 2007, I-6849, und Rs. C-318/05 --Kommission/Deutschland--, Slg. 2007, I-6957). Mit der Einbeziehung aller EWR-Staaten sei selbstverständlich, dass die für diese Länder geltenden Kriterien ebenfalls für inländische Schulen gelten müssten. Dies zeige bereits der Wortlaut des § 52 Abs. 24b EStG n.F. i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. Es wäre mit Art. 3 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar, wenn bei ausländischen Schulen, die in keiner Beziehung zum deutschen Schulsystem stünden, ein Sonderausgabenabzug möglich wäre, während dieser bei deutschen Schulen, die streng nach deutschem Schulrecht unterrichtet werden, versagt würde. Eine solche Auslegung des § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG n.F. widerspräche jeder wirtschaftlichen Denkweise sowie der gesetzgeberischen Intention, weil dadurch ausländische Schulen zu Lasten der deutschen Schulen gefördert würden.

- 4 Bereits vor dem Inkrafttreten des JStG 2009 sei umstritten gewesen, ob die Unterscheidung zwischen Ergänzungsschulen und staatlich erlaubten Ersatzschulen für § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. Bedeutung haben könne, da durch Art. 7 Abs. 4 GG die Vielzahl der Privatschulen ausdrücklich zugelassen werde. Die steuerliche Absetzbarkeit müsse daher für sämtliche Schulen, die den Bildungsauftrag für schulpflichtige Jugendliche wahrnehmen, gleich sein. Die Unterscheidung nach dem PSchG BW sei willkürlich. Das Sonderungsverbot sei für Schulgeldzahlungen aufgrund des JStG 2009 nicht mehr zu prüfen, da es für ausländische Schulen aufgehoben worden sei. Dies müsse auch für inländische Schulen gelten, weil ansonsten ein Verstoß gegen Art. 3 GG und das europarechtliche Diskriminierungsverbot vorliege.
- 5 Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung des Bescheids über Einkommensteuer 2004 vom 17. November 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. November 2007 die Einkommensteuer in der Höhe festzusetzen, die sich bei einer Berücksichtigung des Schulgelds in Höhe von 30 % als Sonderausgabe ergibt,

hilfsweise, unter Änderung des Bescheids über Einkommensteuer 2004 vom 17. November 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. November 2007 die Einkommensteuer in der Höhe festzusetzen, die sich bei einer Berücksichtigung des Schulgelds in Höhe von 30 % als außergewöhnliche Belastung ergibt.
- 6 Das FA beantragt,

die Revision als unzulässig zu verwerfen,

hilfsweise, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei für eine ordnungsgemäße Begründung der Revision notwendig, dass der Revisionskläger sich zumindest kurz und unter Überprüfung seines bisherigen Standpunkts mit der Begründung des angefochtenen Urteils auseinandersetze. Die Revisionsbegründung der Kläger enthalte weder die erforderliche substantiierte Auseinandersetzung mit den Entscheidungsgründen des angefochtenen Urteils noch sei die notwendige Auswertung der relevanten Rechtsprechung, Literatur und Gesetzesmaterialien erfolgt; es werde vielmehr nur das bisherige Vorbringen wiederholt.
- 8 Hilfsweise sei die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Die Übergangsregelung des § 52 Abs. 24b EStG n.F. verstoße nicht dadurch gegen Art. 3 GG, dass sie lediglich für Privatschulen im EU-Ausland gelte. Da die bisherige Regelung zwar europarechtswidrig, jedoch nicht verfassungswidrig gewesen sei, sei es sachlich gerechtfertigt, die Übergangsregelung lediglich auf die Beseitigung der Europarechtswidrigkeit in den noch offenen Fällen zu beschränken und die verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende Regelung in Bezug auf die Inlandsverhältnisse für die Übergangszeit unangetastet zu lassen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist zulässig, jedoch unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

I.

- 10 Die Revision ist zulässig. Insbesondere genügt sie den Begründungserfordernissen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO, nach dem ein Revisionskläger die Umstände zu bezeichnen hat, aus denen sich die von ihm gerügte Rechtsverletzung ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 7. November 2006 VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906, m.w.N.). Den

Ausführungen der Kläger ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass sie sich mit den Erwägungen des vorinstanzlichen Urteils auseinandergesetzt haben und aus welchen Gründen sie diese Entscheidung für materiell fehlerhaft erachten. Aus ihrer Revisionsbegründung wird erkennbar, dass sie § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG n.F. auch auf inländische Privatschulen angewandt wissen wollen und in der entgegenstehenden Auffassung des FG einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 4 GG sowie gegen das europarechtliche Diskriminierungsverbot sehen.

II.

- 11** Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zu Recht entschieden, dass das von den Klägern gezahlte Schulgeld im Streitjahr nicht als Sonderausgabe gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. abgezogen werden kann (unten 1.). Ein Sonderausgabenabzug ergibt sich auch nicht aus der Übergangsregelung des § 52 Abs. 24b EStG n.F. (§ 52 Abs. 24a EStG seit Inkrafttreten des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung vom 16. Juli 2009, BGBl I 2009, 1959) i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 --BGBl I 2006, 2878-- (unten 2.). Ein Abzug der geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastung ist im Streitfall ebenfalls zu versagen (unten 3.).
- 12** 1. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. können 30 Prozent des Entgelts, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält, für den Besuch einer gemäß Art. 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschule sowie einer nach Landesrecht anerkannten allgemeinbildenden Ergänzungsschule entrichtet mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung, als Sonderausgaben abgezogen werden.
- 13** a) Ergänzungsschulen bedürfen --im Unterschied zu Ersatzschulen-- schulrechtlich keiner Genehmigung und müssen lediglich die Aufnahme des Betriebs anzeigen. Schulgeld für den Besuch von Ergänzungsschulen ist nur begünstigt, wenn es sich um eine nach Landesrecht anerkannte allgemeinbildende Ergänzungsschule handelt (Senatsurteil vom 11. Juni 1997 X R 77/94, BFHE 183, 432, BStBl II 1997, 615). Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH sind die entsprechenden landesrechtlichen Genehmigungs- und Anerkennungsentscheidungen bindende Grundlagenentscheidungen für den Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. (vgl. statt vieler Senatsurteil vom 29. April 2009 X R 30/08, BFH/NV 2009, 1623, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung).
- 14** Da es sich bei dem von R besuchten Internat unstreitig lediglich um eine allgemeinbildende angezeigte Ergänzungsschule handelt, die nicht nach § 15 Abs. 1 PSchG BW von der zuständigen Landesbehörde als Ergänzungsschule anerkannt wurde, sind die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. nicht erfüllt. Damit kann dahingestellt bleiben, ob aufgrund der Höhe des Schulgelds ein Verstoß gegen das Sonderungsverbot des Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG in Betracht zu ziehen wäre, zumal für Ergänzungsschulen die Anforderungen des Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG nicht gelten (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. März 1994 1 BvR 682/88, 712/88, BVerfGE 90, 107).
- 15** b) Die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs auf das Schulgeld für bestimmte Privatschulen durch § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. und damit die Nichtberücksichtigung der Zahlung des Schulgelds an eine nicht anerkannte Ergänzungsschule verstößt --im Gegensatz zur Auffassung der Kläger-- nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.
- 16** aa) Der mit dem Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz vom 13. Dezember 1990 (BGBl I 1990, 2775, BStBl I 1991, 51) eingeführte Sonderausgabenabzug sollte zunächst auf nach Art. 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigte oder nach Landesrecht erlaubte Ersatzschulen beschränkt sein (BTDrucks 11/7833, 8). Erst aufgrund der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses wurden auch die nach Landesrecht anerkannten allgemeinbildenden Ergänzungsschulen in die Förderung einbezogen (BTDrucks 11/8346, 21). Die gesetzliche Beschränkung auf die bezeichneten Schultypen in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. zeigt, dass nicht alle Privatschulen gefördert werden sollten, sondern nur solche, die bestimmte staatliche Anforderungen erfüllen und dadurch in besonderer Weise staatlicher Unterstützung bedürfen. Bei Schaffung der Vorschrift war dem Gesetzgeber bewusst, dass landesrechtlich nicht überall eine Anerkennung von allgemeinbildenden Ergänzungsschulen vorgesehen ist. Es sollte den Ländern überlassen bleiben, ggf. durch Änderung ihrer Schulgesetze die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug zu schaffen (Senatsurteil vom 11. Juni 1997 X R 144/95, BFHE 183, 445, BStBl II 1997, 621).
- 17** bb) Eine verfassungsrechtliche Pflicht, den Besuch von Privatschulen jeder Art in gleicher Weise zu fördern, besteht nicht. Dem Gesetzgeber steht insoweit ein weiter Entscheidungsspielraum zu (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 11. Juni 1997 X R 74/95, BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617 m.w.N.). Das BVerfG hat die BFH-Rechtsprechung bestätigt und entschieden, dass --soweit der Gesetzgeber nur das Recht, aber nicht die Pflicht zur Förderung bestimmter Schulen hat-- er für die Frage des einkommensteuerrechtlichen Sonderausgabenabzugs

gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. zwischen den verschiedenen Typen privater Schulen durch Anknüpfung an die schulrechtlichen Begriffe der Länder unterscheiden durfte. Mit der Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. habe der Gesetzgeber berücksichtigt, dass nach dem Grundgesetz die Länder die ausschließliche Zuständigkeit zur Regelung des Privatschulwesens haben (vgl. Art. 30, 70 ff. GG); er habe es den Landesgesetzgebern überlassen, die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug zu schaffen. Durch die Anknüpfung des Einkommensteuergesetzes an eine landesrechtliche Anerkennung werde zudem den Landesgesetzgebern im Rahmen ihrer (Privat-)Schulhoheit die Möglichkeit eingeräumt, durch Gestaltung eines Anerkennungsverfahrens die Förderungsbedürftigkeit und -würdigkeit der Schulen näher zu regeln. Die steuerrechtliche Voraussetzung, dass die Schulen ein Genehmigungs-, Erlaubnis- oder Anerkennungsverfahren durchlaufen müssten, in dem gegebenenfalls --nach Maßgabe der landesgesetzlichen Regelung-- Mindestanforderungen z.B. an die Lehrziele, die Einrichtungen der Schule und die Ausbildung ihrer Lehrkräfte überprüft würden, sei jedenfalls nicht sachfremd. Schon aus Praktikabilitätsgründen sei es nicht zu beanstanden, wenn der Bundesgesetzgeber durch diese an die Ländergesetze anknüpfende einkommensteuerrechtliche Regelung einerseits eine eigenständige steuerrechtliche Differenzierung zwischen den verschiedenen Schulen und andererseits die Notwendigkeit eigener Feststellungen der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit zur Tatbestandsmäßigkeit der jeweiligen Schule vermeiden wolle (BVerfG-Beschluss vom 16. April 2004 2 BvR 88/03, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2004, 690).

- 18** c) Der erkennende Senat sieht diese langjährige Rechtsprechung weiterhin als sachgerecht an und hält an ihr fest. Damit müssen die betroffenen Steuerpflichtigen die Differenzierung zwischen den geförderten und den nicht geförderten Schultypen gegen sich gelten lassen (so auch BVerfG-Beschluss in HFR 2004, 690). Der Senat weist jedoch darauf hin, dass unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 14. Dezember 2004 XI R 32/03 (BFHE 209, 40, BStBl II 2005, 518) und vom 5. April 2006 XI R 1/04 (BFHE 213, 345, BStBl II 2006, 682) eine Privatschule nicht nur aufgrund einer Genehmigung, Anerkennung oder Erlaubnis durch die Kultusbehörden der Länder, sondern auch aufgrund anderweitiger staatlicher Anerkennungsakte in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. fallen kann.
- 19** c) Eine Verletzung des Art. 7 Abs. 4 GG liegt nicht vor. Die Privatschule wird zwar durch Art. 7 Abs. 4 GG als eine für das Gemeinwesen notwendige Einrichtung anerkannt und als solche mit ihren typusbestimmenden Merkmalen unter den Schutz des Staates gestellt. Aus Art. 7 Abs. 4 Satz 1 GG folgt jedoch kein verfassungsunmittelbarer Anspruch auf Gewährung staatlicher Finanzhilfe oder andere staatliche Förderung und schon gar nicht ein Anspruch auf Leistung in bestimmter Höhe. Zu einer solchen Hilfe ist der Staat nur verpflichtet, wenn anders das Ersatzschulwesen als von der Verfassung anerkannte und geforderte Einrichtung in seinem Bestand eindeutig nicht mehr gesichert wäre (so auch BVerfG-Beschluss vom 23. November 2004 1 BvL 6/99, BVerfGE 112, 74). Davon kann im Streitfall keine Rede sein.
- 20** Dass der Gesetzgeber mit dem Sonderausgabenabzug nicht alle, sondern nur bestimmte Privatschulen (indirekt) fördert, führt nicht zu einer Grundrechtsverletzung der Kläger. Der Zweck der Begünstigung nur bestimmter Privatschulen (siehe oben unter B.II.1.b) rechtfertigt grundsätzlich auch die --als Reflex auftretenden-- Ungleichbehandlungen der schulgeldleistenden Steuerpflichtigen (so BVerfG-Beschluss in HFR 2004, 690; Senatsbeschluss vom 8. Juni 2011 X B 176/10, BFH/NV 2011, 1679; ähnlich auch BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 1 BvR 2556/09, Neue Juristische Wochenschrift 2010, 2866, unter II.1.c).
- 21** 2. Ein Anspruch auf steuerliche Berücksichtigung des gezahlten Schulgeldes ergibt sich nicht aus § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG n.F.
- 22** a) Nach § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG n.F. gilt für Schulgeldzahlungen an Schulen in freier Trägerschaft oder an überwiegend privat finanzierte Schulen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen sind, auf den das Abkommen über den EWR Anwendung findet, eine besondere Übergangsregelung. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG i.d.F. des JStG 2007 ist danach für noch nicht bestandkräftige Steuerfestsetzungen der Veranlagungszeiträume vor 2008 mit der Maßgabe anzuwenden, dass es sich nicht um eine gemäß Art. 7 Abs. 4 GG erlaubte Ersatzschule oder eine nach Landesrecht anerkannte allgemeinbildende Ergänzungsschule handeln muss, sofern diese Schulen zu einem von dem zuständigen inländischen Ministerium eines Landes, von der Kultusministerkonferenz der Länder oder von einer inländischen Zeugnisanerkennungsstelle anerkannten oder einem inländischen Abschluss an einer öffentlichen Schule als gleichwertig anerkannten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führen.
- 23** Nach dieser Übergangsregelung stünde der Status des von R besuchten Internats als nicht anerkannte Ergänzungsschule dem Sonderausgabenabzug nicht entgegen.

- 24** b) Die Übergangsregelung des § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG n.F. findet jedoch auf Schulgeldzahlungen an inländische Privatschulen keine Anwendung. Das folgt zum einen aus dem Wortlaut der Vorschrift, der ausdrücklich auf die Belegenheit der Privatschule in einem anderen Mitgliedstaat der EU verweist. Im Gegensatz zur Auffassung der Kläger kann aus dem Satzteil "einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet" nicht abgeleitet werden, dass durch diese Formulierung der Ausschluss der inländischen Privatschulen aus der Übergangsregelung rückgängig gemacht werden soll. Die auch in anderen Steuernormen gebräuchliche Gesetzestechnik sieht die EWR-Staaten immer neben den Mitgliedsstaaten der EU (vgl. z.B. §§ 1a, 10 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Es wäre zudem nicht verständlich, warum der Gesetzgeber innerhalb einer Vorschrift inländische Privatschulen zunächst ausschließen sollte, um sie unmittelbar darauf wieder in die Regelung einzubeziehen.
- 25** Dieses Auslegungsergebnis wird auch durch den Zweck der Übergangsregelung, der sich aus den Gesetzesmaterialien ergibt, gestützt. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte --um der Forderung des EuGH nach einer Änderung der gesetzlichen Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. Rechnung zu tragen-- durch § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG n.F. sichergestellt werden, "dass in noch offenen Veranlagungsfällen der Sonderausgabenabzug auch dann möglich ist, wenn die Schule in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet" (BTDrucks 16/10189, 65). Der EuGH hatte in seinen Urteilen nur den generellen Ausschluss der Schulgeldzahlungen für den Besuch von Schulen in anderen Mitgliedstaaten vom Abzug als Sonderausgaben als Verstoß gegen die europäischen Grundfreiheiten angesehen. Die steuerliche Behandlung von Schulgeldzahlungen an inländische Privatschulen war demgegenüber nicht Gegenstand der EuGH-Rechtsprechung, so dass insoweit kein gesetzgeberischer Anpassungsbedarf bestand.
- 26** c) Die Nichteinbeziehung der Schulgeldzahlungen an inländische Privatschulen in die Übergangsregelung des § 52 Abs. 24b EStG n.F. verstößt nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG, obwohl in den noch offenen Veranlagungen bis Ende 2007 die in der EU bzw. im EWR belegenen Privatschulen bevorzugt werden.
- 27** aa) Die aufgrund der EuGH-Rechtsprechung notwendig gewordene Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung des Schulgelds für Privatschulen durch das JStG 2009 führt dazu, dass ab dem Veranlagungsjahr 2008 nicht mehr die landesrechtliche Anerkennung einer bestimmten Privatschule, sondern der durch die Schule vermittelte Abschluss für die Frage der Abziehbarkeit des Schulgelds entscheidend ist. Nach Einschätzung des Gesetzgebers war eine Übertragung der bisherigen schulrechtlichen Kriterien auf ausländische Schulen nicht möglich (vgl. Begründung des Gesetzentwurfs des JStG 2009, BTDrucks 16/10189, 49). Um den Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung aber dennoch Rechnung zu tragen und den Besuch von EU/EWR-Schulen nicht mehr vom Sonderausgabenabzug auszuschließen, musste eine Übergangsregelung für die noch offenen Veranlagungsfälle geschaffen werden, durch die ein Sonderausgabenabzug für das an eine EU/EWR-Privatschule gezahlte Schulgeld möglich wurde (vgl. Begründung des Gesetzentwurfs des JStG 2009, BTDrucks 16/10189, 65).
- 28** bb) Aus Art. 3 Abs. 1 GG ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber. Für die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen kommt es wesentlich darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. z.B. den Beschluss vom 26. Juli 2010 2 BvR 2227/08, 2228/08, BFH/NV 2010, 1983, m.w.N.).
- 29** Bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung einer Übergangsregelung ist im Hinblick auf die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung zu beachten, dass es sich um eine Regelung für einen begrenzten Zeitraum oder um eine vorläufige Maßnahme handelt (BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 195 f.; vgl. auch u.a. Senatsurteil vom 19. Januar 2010 X R 53/08, BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567, unter B.II.). Dem Gesetzgeber kommt bei solchen Übergangsvorschriften, die nicht auf ungleiche Behandlung Berechtigter abzielen, in der Regel nur für kurze Dauer gelten und zu keinen wesentlichen Ungleichheiten führen, ein erweiterter Gestaltungsspielraum zu (BVerfG-Beschluss vom 19. April 1977 1 BvL 17/75, BVerfGE 44, 283). Es liegt im Wesen einer Übergangsregelung, einen vorgefundenen Rechtszustand gleitend in eine neue gesetzgeberische Konzeption zu überführen (Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710). Bei unterschiedlichen steuerlichen Ausgangssituationen ist es damit zwangsläufig, dass unterschiedliche Zwischenschritte notwendig sind, um zur angestrebten Neuregelung zu gelangen (ständige Senatsrechtsprechung, z.B. Urteil vom 18. November 2009 X R 6/08, BFHE 227, 137, BStBl II 2010, 282, zur steuerlichen Berücksichtigung

von Altersvorsorgeaufwendungen). Der gesetzgeberische Entscheidungsspielraum ist zudem durch die Abwägung zwischen den Erfordernissen folgerichtiger Ausrichtung der Einkommensbesteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen und den Notwendigkeiten einfacher, praktikabler und gesamtwirtschaftlich tragfähiger Lösungen gekennzeichnet (siehe z.B. BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, BStBl II 2002, 618, unter D.II., zur Übergangsregelung im Bereich der Besteuerung der Alterseinkünfte und der Altersvorsorge).

- 30** c) Vor diesem Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen eine Übergangsregelung gewählt hat, welche die --seiner Einschätzung nach nicht mögliche-- Einordnung einer ausländischen Schule nach den schulrechtlichen Begriffen der Länder entbehrlich machte. Selbst wenn davon ausgegangen würde, dass eine entsprechende Qualifizierung ausländischer Schulen möglich gewesen wäre, hätte es eines erheblichen Verwaltungsaufwandes bedurft, der nur für einen begrenzten Zeitraum und nur für eine begrenzte Zahl von Steuerfällen notwendig gewesen und ab 2008 gegenstandslos geworden wäre. Insofern ist es gerechtfertigt, für die EU/EWR-Privatschulen sozusagen im Vorgriff auf die ab 2008 geltende Neuregelung die künftig geforderten Voraussetzungen zugrunde zu legen und damit auf die den Status der Schule betreffenden Voraussetzungen zu verzichten, selbst wenn es hierdurch zu einer vorübergehenden steuerlichen Schlechterstellung der Steuerpflichtigen, die Schulgeld an entsprechende inländische Privatschulen zahlen, kommen sollte (vgl. auch BFH-Urteil vom 20. Oktober 2010 IX R 56/09, BFHE 231, 173, BStBl II 2011, 409, zum unterschiedlichen Anwendbarkeitszeitpunkt des Halbeinkünfteverfahrens auf Veräußerungen von Inlandsbeteiligungen --ab 2002-- und von Auslandsbeteiligungen --bereits ab 2001--, der durch den besonderen Anpassungsbedarf gerechtfertigt wurde). Die für den begrenzten Übergangszeitraum erkennbare Bevorzugung des Besuchs von EU/EWR-Privatschulen ist jedoch genauso wie spiegelbildlich die Benachteiligung im Einzelfall eine zwangsläufige Konsequenz der grundsätzlichen Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung. Sie führt nicht zu einem Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (so auch FG München, Urteile vom 23. September 2008 12 K 718/08, EFG 2009, 1456, und vom 28. April 2010 1 K 1758/07, EFG 2010, 1310; Korte, Anmerkung zum Urteil in EFG 2010, 1310, 1314; a.A. Nacke, Der Betrieb 2008, 2792).
- 31** d) In der Nichtabziehbarkeit des Schulgeldes, das an eine inländische Privatschule gezahlt wird, liegt kein Verstoß gegen die europäischen Grundfreiheiten, weil es an dem notwendigen Auslandsbezug fehlt. Es entspricht ständiger Rechtsprechung sowohl des EuGH als auch des BFH, dass die Grundfreiheiten auf rein innerstaatliche Sachverhalte eines Mitgliedstaats nicht anwendbar sind (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 26. Januar 1993 Rs. C-112/91 --Werner--, Slg. 1993, I-429; Senatsurteil vom 18. September 2003 X R 2/00, BFHE 203, 263, BStBl II 2004, 17; BFH-Entscheidungen vom 15. Juli 2005 I R 21/04, BFHE 210, 43, BStBl II 2005, 716, und in BFHE 231, 173, BStBl II 2011, 409, jeweils m.w.N.).
- 32** 3. Ein Abzug des Schulgeldes als außergewöhnliche Belastung ist im Streitfall nicht möglich.
- 33** a) Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung) erwachsen. Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass dies bei Krankheitskosten --ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung-- der Fall ist. Die Aufwendungen sind auch dann zwangsläufig, wenn sie der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen, unter der ein unterhaltsberechtigtes minderjähriges Kind des Steuerpflichtigen leidet (BFH-Urteil vom 15. März 2007 III R 28/06, BFH/NV 2007, 1841).
- 34** Im Unterschied zu den vom BFH in jüngster Zeit entschiedenen Fällen (vgl. Urteile vom 11. November 2010 VI R 17/09, BFHE 232, 40, BFH/NV 2011, 503, und vom 12. Mai 2011 VI R 37/10, Deutsches Steuerrecht 2011, 1504, BFH/NV 2011, 1605, jeweils m.w.N.) ist im Streitfall jedoch weder vorgetragen worden noch erkennbar, dass der Besuch des Internats wegen einer möglichen Krankheit des R, wie z.B. einer Lese- und Rechtschreibschwäche, oder wegen einer möglichen Hochbegabung medizinisch indiziert war. Allein dem Vorbringen der Kläger, es handele sich bei dem Internat um eine Schule für Hochbegabte, kann eine für die Anwendung des § 33 EStG notwendige Zwangsläufigkeit, die in der Person des Sohnes begründet liegen müsste, nicht entnommen werden.
- 35** b) Hat der Steuerpflichtige ausbildungsbedingte Mehraufwendungen, die keine Krankheitskosten sind, wird er in erster Linie durch den Kinderfreibetrag bzw. das Kindergeld sowie seit dem Veranlagungszeitraum 2002 den Sonderbedarfsfreibetrag steuerlich entlastet. Die typisierenden und pauschalierenden besonderen Regelungen im Rahmen des Familienleistungsausgleichs und des § 33a Abs. 2 EStG gelten alle durch den Unterhalt und die Ausbildung verursachten Belastungen ab und schließen damit eine Berücksichtigung von zusätzlichen Kosten für

den Unterhalt und die Ausbildung eines Kindes gemäß § 33 EStG grundsätzlich aus. Dies gilt selbst dann, wenn die Aufwendungen im Einzelfall außergewöhnlich hoch sind und zwangsläufig entstehen (so auch BFH-Urteil vom 17. Dezember 2009 VI R 63/08, BFHE 227, 487, BStBl II 2010, 341; bestätigt durch BFH-Urteil in BFHE 232, 40, BFH/NV 2011, 503).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de