

Urteil vom 09. November 2011, X R 24/09

Abziehbarkeit des an eine niederländische Hochschule (Hogeschool) gezahlten Kolleggeldes

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 9, EStG § 52 Abs 24b, EG Art 18, AEUV Art 21

vorgehend FG Köln, 23. November 2008, Az: 5 K 6417/04

Leitsätze

1. Schulgeldzahlungen an eine EU/EWR-Schule sind nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG i.d.F. vor Inkrafttreten des JStG 2009 abziehbar, wenn die Schule den Status einer genehmigten Ersatzschule oder einer anerkannten Ergänzungsschule bei Belegenheit im Inland hätte erhalten können.
2. Schulgeldzahlungen an ausländische Hochschulen, Fachhochschulen oder staatliche Schulen erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 52 Abs. 24b EStG i.d.F. des JStG 2009.
3. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG setzt nicht voraus, dass die Eltern selbst Vertragspartner des mit der Privatschule abgeschlossenen Vertrages sind.

Tatbestand

I.

- 1** Die im Jahr 1980 geborene Tochter des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) C besuchte im ersten Halbjahr des Streitjahres 2000 die Academy, eine private Berufsfachschule für Bühnentanz in H, und ab September 2000 die Hogeschool voor de kunsten in X/Niederlande (Hogeschool). Das Kolleggeld für das Studienjahr 2000/2001 in Höhe von 2.874 HFL (umgerechnet 2.587 DM) wurde vom Kläger im August 2000 überwiesen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG a.F.) für das gezahlte Schul- und Kolleggeld ab. Zur Begründung führte das FA aus, bei der Academy in H handele es sich nicht um eine förmlich anerkannte bzw. genehmigte Ersatz- oder Ergänzungsschule, so dass ein Sonderausgabenabzug nicht möglich sei. Den Abzug des Kolleggeldes für die niederländische Hogeschool lehnte es wegen deren Belegenheit im Ausland ab. Hierin sah der Kläger einen Verstoß gegen das Recht der Europäischen Union (EU), da die Mitgliedstaaten der EU innerstaatlich verpflichtet seien, alles zu unterlassen, was den freien Personenverkehr und das uneingeschränkte Aufenthaltsrecht der EU-Bürger beeinträchtigt.
- 2** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, die sich zuletzt neben einem anderen --im Revisionsverfahren jedoch nicht mehr relevanten-- Streitpunkt auf die Abziehbarkeit des niederländischen Kolleggeldes beschränkte, insoweit mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1204 veröffentlichten Urteil statt. Zur Begründung führte es aus, § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. gelte auch für Hochschulen und Fachhochschulen. Unter Berücksichtigung der Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) vom 11. September 2007 Rs. C-76/05 --Schwarz und Gootjes-Schwarz-- (Slg. 2007, I-6849) sowie des erkennenden Senats vom 17. Juli 2008 X R 62/04 (BFHE 222, 428, BStBl II 2008, 976) sei auch die Studiengebühr für eine niederländische Kunsthochschule abziehbar. Dabei spiele es keine Rolle, ob es sich bei der Kunsthochschule um eine öffentliche oder um eine private Hochschule handele, es sei vielmehr maßgebend, dass die dort angebotenen Studiengänge zu allgemein anerkannten Studienabschlüssen führten.
- 3** Seine Revision begründet das FA mit der Verletzung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH und der darauf beruhenden Gesetzesänderung scheitere ein Sonderausgabenabzug zwar nicht daran, dass die Kunsthochschule in den Niederlanden belegen sei. Es sei auch unschädlich, dass es sich um keine gemäß Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) staatlich genehmigte oder nach Landesrecht erlaubte Ersatzschule oder eine nach

Landesrecht anerkannte allgemeinbildende Ergänzungsschule handele. Entscheidend sei vielmehr, dass die Hogeschool eine Hochschule sei, die mit einer inländischen Fachhochschule vergleichbar sei. Das Studium führe unstreitig zu einem allgemein anerkannten Studienabschluss ("Bachelor"). Hochschulen --einschließlich Fachhochschulen-- sowie die ihnen gleichstehenden Einrichtungen in anderen Staaten der EU bzw. des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) fielen nicht unter den Begriff der Schule nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. März 2009, BStBl I 2009, 487). Für eine Abziehbarkeit spreche auch nicht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach ein Abzug von Schulgeld für den Besuch einer privaten Fachhochschule oder Hochschule denkbar sei, sofern die Hochschule von den zuständigen Kultusbehörden als Ersatzschule genehmigt bzw. erlaubt worden sei. Maßgebend für den Sonderausgabenabzug bei Zahlungen an eine im EU/EWR-Ausland belegene Schule sei vielmehr, dass an dieser Schule ein allgemeinbildender oder berufsbildender Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss erreicht werden könne, was bei Hochschulen, Fachhochschulen und vergleichbaren Einrichtungen gerade nicht der Fall sei.

- 4 Im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. sei bei dem Besuch einer Schule/Hochschule im EU/EWR-Ausland stets zu prüfen, ob sie nach deutschem Recht genehmigt oder anerkannt worden wäre. Diese Prüfung habe das FG unterlassen. Es habe lediglich auf die Vergleichbarkeit des Studienabschlusses und den Verstoß gegen das Sonderungsverbot abgestellt.
- 5 Das FG verstoße auch deswegen gegen § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F., weil es eine Studiengebühr zum Abzug zulasse, ohne zu prüfen, wer der Zahlungsverpflichtete sei. Nach der gefestigten BFH-Rechtsprechung seien Zahlungen zugunsten Dritter nicht als Sonderausgaben abzugsfähig; entscheidend sei vielmehr, dass der Zahlende auch der Zahlungsverpflichtete sei. Ausweislich des Akteninhalts habe der Kläger zwar die Gebühren bezahlt, seine rechtliche Verpflichtung habe das FG aber nicht geprüft.
- 6 Die Beweislast für das Vorliegen eines anerkannten Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschlusses i.S. des § 52 Abs. 24b des Einkommensteuergesetzes (EStG n.F.) in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) treffe den Kläger, da er die objektive Beweislast für die steuerentlastenden oder -mindernden Tatsachen trage.
- 7 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen,
hilfsweise, die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen und dem FA nach § 137 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.
- 9 Er führt aus, es sei entscheidend, dass der von C absolvierte Ausbildungsgang zu einem Berufsabschluss führe, der in Deutschland typischerweise an privaten, staatlich anerkannten Ergänzungsschulen erworben werde. Entgegen der Auffassung des FA habe C keinen allgemeinen Hochschulabschluss (bachelor of arts) erreicht, sondern einen "bachelor of dance", einen nach den Organisationsvorgaben des "Bologna-Prozesses" durchaus mit Hochschulabschlüssen vergleichbaren Bildungsgrad, der aber in Deutschland eher als Berufsabschluss anzusehen sei. Dies zu prüfen sei aber nicht die Aufgabe der Finanzbehörden, sondern der Kultusbürokratie. Aus Sicht des FG habe die Art des absolvierten Studienganges dahingestellt bleiben können, weil C ihre Ausbildung als Bühnentänzerin an der staatlich anerkannten Ergänzungsschule ... (I-Schule) in L begonnen habe und die dortigen Schulgelder als Sonderausgaben akzeptiert worden seien. Bei der Fortsetzung dieser Ausbildung an der Hogeschool sei der Sonderausgabenabzug vom FA mit der alleinigen Begründung versagt worden, es handele sich um eine ausländische Bildungseinrichtung. Im Verfahren vor dem FG schließe diese Begrenzung der Beweisführung auf das Auslandsargument prozessual das Eingeständnis ein, es handele sich bei der Ausbildung in den Niederlanden um die Fortsetzung eines Ausbildungsganges, der zuvor an einer staatlich anerkannten Ergänzungsschule in Deutschland begonnen worden sei.
- 10 Der Argumentation des FA, es handele sich bei dem "bachelor of dance" um einen allgemeinen Hochschulabschluss, sei entgegenzuhalten, dass C nicht über eine Hochschulzugangsberechtigung verfüge. Dies allein führe in der Regel zur Versagung der Anerkennung als "gleichwertiger Hochschulabschluss".

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 12** Ein Sonderausgabenabzug des an die Hogeschool gezahlten Kolleggeldes ist gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. möglich, falls die in den Niederlanden belegene Hogeschool als Ersatzschule staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sowie nach Landesrecht als allgemeinbildende Ergänzungsschule anerkannt werden könnte, wenn sie im Inland belegen wäre. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. gelte bereits dann für das an Hochschulen und Fachhochschulen gezahlte Schulgeld, wenn der angebotene Studiengang zu einem allgemein anerkannten Studienabschluss führe. Die Sache ist wegen fehlender finanzgerichtlicher Feststellungen nicht spruchreif (unten 1.). Der erkennende Senat kann nicht entscheiden, ob die Voraussetzungen des § 52 Abs. 24b EStG n.F. (seit Inkrafttreten des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung vom 16. Juli 2009, BGBl I 2009, 1959, § 52 Abs. 24a EStG) 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) vorliegen, wonach ein Sonderausgabenabzug ebenfalls möglich sein könnte (unten 2.). Ein Sonderausgabenabzug würde nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Kläger möglicherweise nicht selbst Vertragspartner des mit der Hogeschool geschlossenen Vertrages war (unten 3.).
- 13** 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.
- 14** a) Nach der Rechtsprechung des BFH knüpft der Gesetzgeber mit den in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. genannten Schulen erkennbar an (landes-)schulrechtliche Begriffe an, die durch Art. 7 Abs. 4 GG vorgeprägt und in den Gesetzen der Bundesländer, welche die staatliche Schulaufsicht über Schulen in freier Trägerschaft regeln, konkretisiert sind (vgl. statt vieler Senatsurteil vom 29. April 2009 X R 30/08, BFH/NV 2009, 1623, m.w.N.). Es ist jedoch nicht zwingende Voraussetzung für den anteiligen Sonderausgabenabzug für das gezahlte Schulgeld, dass es sich um eine Schule im schulrechtlichen Sinne handelt. Auch Hochschulen können ausnahmsweise Ersatzschulen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. sein (vgl. BFH-Urteil vom 5. November 2002 IX R 32/02, BFH/NV 2003, 599). Begünstigt ist das gezahlte Schulgeld für den Besuch einer privaten Fachhochschule oder Hochschule aber nur, soweit diese Einrichtung als staatlich genehmigte oder nach Landesrecht erlaubte Ersatzschule anerkannt ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 599; Senatsurteil in BFH/NV 2009, 1623, FG Düsseldorf, Urteile vom 6. November 2004 18 K 1022/03 E, EFG 2005, 353, und vom 11. April 2008 18 K 375/06 E, EFG 2008, 1199; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 6. April 2006 8 K 57/03, EFG 2006, 976). Die landesrechtlichen Genehmigungs- und Anerkennungsentscheidungen sind bindende Grundlagenentscheidungen für den Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. (gefestigte BFH-Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2009, 1623, m.w.N.).
- 15** b) Im Streitfall sind diese Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. nicht erfüllt, da die Hogeschool --unabhängig davon, ob sie eine (Fach-)Hochschule ist oder nicht-- wegen ihrer Belegenheit in den Niederlanden eine entsprechende Genehmigung bzw. Anerkennung nicht erhalten konnte.
- 16** Im Lichte der EuGH-Urteile in Slg. 2007 I-6849 und vom 11. September 2007 Rs. C-318/05 --Kommission/Deutschland-- (Slg. 2007, I-6957) ist die Norm des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. wegen des Anwendungsvorrangs des EG-Rechts jedoch normerhaltend europarechtskonform auszulegen (Senatsurteil in BFH 222, 428, BStBl II 2008, 976). Dies führt dazu, dass das für den Besuch dieser Schule gezahlte Schulgeld als Sonderausgabe abziehbar wäre, wenn die Hogeschool bei Ansässigkeit im Inland den Status einer genehmigten Ersatzschule oder einer anerkannten Ergänzungsschule hätte erhalten können.
- 17** c) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist das finanzgerichtliche Urteil aufzuheben, da es von fehlerhaften Voraussetzungen ausgegangen ist. Die Sache ist jedoch wegen fehlender Feststellungen nicht spruchreif. Das FG hat es --von seinem Rechtsstandpunkt aus konsequent-- unterlassen zu überprüfen, ob die Hogeschool bei unterstellter Belegenheit im Inland die Voraussetzungen einer genehmigten Ersatzschule oder einer anerkannten Ergänzungsschule erfüllt hätte.

- 18** Diese Prüfung hat das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 19** d) Der Senat teilt nicht die Auffassung des Klägers, die Beschränkung der Beweisführung auf das Auslandsargument schließe das Eingeständnis des FA ein, es handle sich bei der Ausbildung der C in den Niederlanden um die Fortsetzung eines zuvor an einer staatlich anerkannten Ergänzungsschule begonnenen Bildungsgangs, was zur Konsequenz habe, dass eine weitere finanzgerichtliche Prüfung nicht notwendig gewesen sei. Der Beginn der Ausbildung an einer anerkannten Einrichtung kann nicht die Prüfung ersetzen, ob die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. auch bei der nachfolgenden Ausbildungsstation an einer anderen Bildungsstätte gegeben sind. Zudem übersieht der Kläger, dass C ihre Ausbildung zwar an der I-Schule begonnen, sie jedoch unmittelbar vor dem Wechsel an die Hogeschool an der weder erlaubten, genehmigten noch anerkannten Academy fortgesetzt hat, so dass es bereits insoweit an einer lückenlosen Ausbildung an einer genehmigten/anerkannten Schule fehlt.
- 20** 2. Aufgrund der im angefochtenen Urteil getroffenen Feststellungen kann der erkennende Senat nicht beurteilen, ob das an die Hogeschool gezahlte Kolleggeld gemäß § 52 Abs. 24b EStG n.F. als Sonderausgabe geltend gemacht werden könnte.
- 21** a) Nach dieser Vorschrift gilt für Schulgeldzahlungen an Schulen in freier Trägerschaft oder an überwiegend privat finanzierte Schulen, die in einem anderen Mitgliedstaat der 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 bestandskräftige 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.
- 22** Die aufgrund der EuGH-Rechtsprechung notwendig gewordene Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung des Schulgelds für Privatschulen durch das JStG 2009 führt dazu, dass nicht mehr die landesrechtliche Anerkennung einer bestimmten Privatschule, sondern der durch die Schule vermittelte Abschluss für die Frage der Abziehbarkeit des Schulgelds entscheidend ist, da nach Einschätzung des Gesetzgebers eine Übertragung der bisherigen schulrechtlichen Kriterien auf ausländische Schulen nicht möglich war (vgl. Begründung des Gesetzentwurfs des JStG 2009, BTDrucks 16/10189, 49).
- 23** b) Da das Urteil des FG vor dem Inkrafttreten des JStG 2009 erging, fehlen zwangsläufig finanzgerichtliche Feststellungen, ob die Voraussetzungen des § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG n.F. gegeben sind. Das FG wird diese im zweiten Rechtsgang nachzuholen und dabei die folgenden Aspekte zu beachten haben:
- 24** aa) Sollte sich herausstellen, dass es sich bei der Hogeschool um eine (Fach-)Hochschule im schulrechtlichen Sinne handelt, ist ein Sonderausgabenabzug zu versagen, da die Übergangsregelung ausdrücklich nur den Begriff "Schule" verwendet. Der Abzug von (Fach-)Hochschulgebühren ist damit auch nach der Neuregelung des Schulgeldabzuges durch das JStG 2009 nicht möglich (so ausdrücklich Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2009, BTDrucks 16/11108, 12).
- 25** Es bedarf keiner teleologischen Extension des § 52 Abs. 24b EStG n.F. auf (Fach-)Hochschulen, um eine europarechtswidrige Diskriminierung zu vermeiden. Zwar war bislang --wie oben unter II.1.a dargestellt-- ausnahmsweise ein Abzug für an (Fach-)Hochschulen geleistete Zahlungen möglich, wenn Hochschulen bei inländischer Ansässigkeit als Ersatz- oder Ergänzungsschule i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. genehmigt oder anerkannt wurden bzw. hätten genehmigt oder anerkannt werden können. In einem solchen Fall ergibt sich der Sonderausgabenabzug für das geleistete Schulgeld jedoch bereits aufgrund des europarechtskonform ausgelegten § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F.
- 26** bb) Das FG wird weiterhin klären müssen, ob es sich bei der Hogeschool um eine staatliche oder um eine private Schule handelt. Nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG n.F. sind lediglich Schulgeldzahlungen an Schulen in freier Trägerschaft oder an überwiegend privat finanzierte Schulen im EU/EWR-Ausland von der Übergangsregelung erfasst.
- 27** Der erkennende Senat weist darauf hin, dass gemeinschaftsrechtlich eine Ausweitung des § 52 Abs. 24b EStG n.F. auf staatliche Schulen nicht geboten ist.

- 28** (1) So hat der EuGH den Unterricht in bestimmten Einrichtungen, die zu einem staatlichen Bildungssystem gehören und ganz oder hauptsächlich aus öffentlichen Mitteln finanziert werden, vom Begriff der Dienstleistung i.S. von Art. 49 und 50 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EG-- (jetzt Art. 56 und 57 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--) ausgenommen (u.a. EuGH-Urteile in Slg. 2007, I-6849, Rz 38 f., und vom 20. Mai 2010, Rs. C-56/09 --Zanotti--, Slg. 2010, I-4517, Rz 31, jeweils m.w.N.). Der Staat wolle durch die Errichtung und Erhaltung eines solchen staatlichen Bildungssystems, das in der Regel aus dem Staatshaushalt und nicht von den Schülern oder ihren Eltern finanziert werde, keine gewinnbringende Tätigkeit aufnehmen, sondern erfülle vielmehr seine Aufgaben auf sozialem, kulturellem und bildungspolitischem Gebiet gegenüber seinen Bürgern.
- 29** (2) Auch Art. 18 EG (jetzt Art. 21 AEUV) erfordert keine Einbeziehung von staatlichen EU/EWR-Schulen in die Übergangsregelung. Zwar ist ein Verstoß gegen die Freizügigkeit i.S. des Art. 18 EG (jetzt Art. 21 AEUV) nach Auffassung des EuGH dann zu prüfen, wenn keine Verletzung des Art. 49 und 50 EG (jetzt Art. 56 und 57 AEUV) vorliegt (siehe dazu Senatsurteil vom 3. Dezember 2008 X R 26/08, BFH/NV 2009, 902). § 52 Abs. 24b EStG n.F. verstößt jedoch nicht gegen Art. 18 EG (jetzt Art. 21 AEUV), da auch eine staatliche inländische Schule nicht von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. erfasst wäre und ein Sonderausgabenabzug für das entsprechende Schulgeld nicht in Betracht käme (ebenso Senatsurteil in BFH/NV 2009, 902; FG Münster, Urteil vom 19. Juni 2009 14 K 1652/06 E, EFG 2010, 49; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 277).
- 30** cc) Als weitere Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug wird zu prüfen sein, ob es sich bei dem durch die Hogeschool vermittelten Abschluss der C um einen 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 handelt. Die Prüfung und Feststellung der schulrechtlichen Kriterien obliegt allein dem zuständigen inländischen Landesministerium, der Kultusministerkonferenz oder der zuständigen inländischen Zeugnisanerkennungsstelle. An das Ergebnis dieser Prüfung sind die Finanzverwaltung und die Finanzgerichtsbarkeit ebenso gebunden, wie sie es bei der früheren Rechtslage waren (vgl. Schaffhausen/Plenker, Deutsches Steuerrecht 2009, 1123, 1124).
- 31** dd) Der erkennende Senat weist im Übrigen darauf hin, dass den Kläger erhöhte Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung treffen, da es sich um ein Entgelt handelt, das an eine EU/EWR-ausländische Schule gezahlt worden ist.
- 32** 3. Die Rechtsauffassung des FA, der Kläger selbst müsse aus dem Vertrag mit der Hogeschool verpflichtet sein, kann der erkennende Senat nicht teilen. Der Abzugstatbestand des § 10 EStG setzt zwar --wie das FA auch unter Bezugnahme auf die Senatsrechtsprechung (vgl. Urteil vom 8. März 1995 X R 80/91, BFHE 177, 375, BStBl II 1995, 637) vorgetragen hat-- nicht nur voraus, dass der Steuerschuldner selbst den Aufwand wirtschaftlich trägt, sondern grundsätzlich auch, dass er die Leistung als Vertragspartner erbringt (Urteil vom 19. April 1989 X R 28/86, BFHE 157, 505, BStBl II 1989, 862, m.w.N.).
- 33** Diese Rechtsprechung, die vor allem im Hinblick auf die Übernahme von Versicherungsbeiträgen ergangen ist, kann jedoch nicht uneingeschränkt auf den Sonderausgabenabzug für das Schulgeld übertragen werden. Bereits aus dem Tatbestand des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG ergibt sich, dass diese Sonderausgabe im Gegensatz zu den anderen in § 10 Abs. 1 EStG genannten Aufwendungen ausnahmsweise nicht dem Steuerpflichtigen selbst zugutekommt, sondern einer anderen Person, seinem Kind. Die Übernahme von Schulgeld wie auch von Studiengebühren stellt einen typischen Unterhaltsaufwand dar (so auch BFH-Urteil vom 17. Dezember 2009 VI R 63/08, BFHE 227, 487, BStBl II 2010, 341), zum Ausbildungsunterhalt i.S. von § 1610 des Bürgerlichen Gesetzbuchs gehören auch Studiengebühren (vgl. Oberlandesgericht Koblenz, Urteil vom 23. Dezember 2008 11 UF 519/08, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2009, 1153). Somit kommen die Eltern mit der Zahlung des Schulgelds ihren Unterhaltsverpflichtungen nach. Diese rechtliche Verpflichtung reicht aus, um den Sonderausgabenabzug des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG in Anspruch nehmen zu können; es ist damit nicht zwingend erforderlich, dass der Unterhaltsverpflichtete selbst Vertragspartner des mit der Privatschule i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG abgeschlossenen Vertrages wird (so jetzt auch Oberfinanzdirektion Münster, Verfügung vom 5. November 2010, Steuererlasse in Karteiform, § 10 Abs. 1 Ziff. 9 n.F., Nr. 17; a.A. Stöcker in Bordewin/ Brandt, § 10 EStG, Rz 860).