

Beschluss vom 08. Juni 2011, X B 176/10

Kein verfassungsrechtlicher Anspruch auf unbegrenzten Abzug von Schulgeld - Steuerliche Verschonung des Familienexistenzminimums - Besuch einer Privatschule - Existentieller Bedarf eines Schulkindes

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 9, GG Art 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, GG Art 6 Abs 2, GG Art 7 Abs 4, GG Art 20 Abs 1, EStG § 31

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 17. August 2010, Az: 3 K 1400/10

Leitsätze

NV: Es besteht kein verfassungsrechtlicher Anspruch auf den unbegrenzten Abzug von Schulgeld .

Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen nicht vor.
- 2 1. Macht der Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend, so muss er u.a. substantiiert darauf eingehen, weshalb die von ihm aufgeworfene Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Zur schlüssigen Darlegung der Klärungsbedürftigkeit muss er außerdem begründen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und streitig ist. Dazu gehört auch, dass sich der Beschwerdeführer mit der zu dieser Rechtsfrage bereits vorhandenen Rechtsprechung auseinandersetzt und substantiiert darlegt, weshalb nach seiner Ansicht diese Rechtsprechung keine Klärung herbeigeführt habe.
- 3 Haben das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) oder der Bundesfinanzhof (BFH) bereits früher über die Rechtsfrage entschieden, muss der Beschwerdeführer begründen, weshalb er gleichwohl eine erneute Entscheidung zu dieser Frage für erforderlich hält. Hierzu muss er substantiiert vortragen, inwiefern und aus welchen Gründen die höchstrichterlich beantwortete Frage weiterhin umstritten ist, insbesondere welche neuen und gewichtigen, vom BFH noch nicht geprüften Argumente in der Rechtsprechung der Finanzgerichte (FG) und/oder in der Literatur gegen die Rechtsprechung des BFH vorgebracht worden sind (ständige BFH-Rechtsprechung, siehe Beschluss vom 20. April 2009 I B 213/08, nicht veröffentlicht, juris, vgl. auch Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 33, m.w.N.).
- 4 2. Der angerufene Senat hat in seinem Beschluss vom 14. Oktober 2008 X B 252/07 (BFH/NV 2009, 23) ausdrücklich dargelegt, dass verfassungsrechtlich kein Anspruch auf den unbegrenzten Abzug von Schulgeld besteht. Dieses Ergebnis ergebe sich inzidenter aus dem Beschluss des BVerfG vom 16. April 2004 2 BvR 88/03 (Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2004, 690) sowie den Senatsurteilen vom 11. Juni 1997 X R 74/95 (BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617) und X R 144/95, BFHE 183, 445, BStBl II 1997, 621), obwohl in den genannten Entscheidungen der in Frage stehende Einzelaspekt einer Abzugsfähigkeit des Schulgeldes über den 30 %-Anteil hinaus nicht ausdrücklich angesprochen worden sei. Da weder die steuerliche Verschonung des Existenzminimums, die Förderung der Familie noch die Förderung der Privatschulen überhaupt eine steuerliche Berücksichtigung des Schulgeldes erforderten, fehle es erst recht an der verfassungsrechtlichen Notwendigkeit für eine unbegrenzte Abzugsfähigkeit des gezahlten Schulgeldes.
- 5 Im Gegensatz zur Auffassung der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat sich der angerufene Senat in diesem Beschluss mit der Rechtsfrage der unbegrenzten Abziehbarkeit des Schulgeldes sehr wohl auseinandergesetzt. Er hat aus der oben zitierten Rechtsprechung des BVerfG und des Senats im Wege eines "Erst-Recht-Schlusses" einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf die vollständige Abziehbarkeit der Schulgeldzahlungen verneint und hat es

dahingestellt sein lassen, ob das Vorbringen der damaligen Kläger ausreichend substantiiert war, um den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO zu entsprechen.

- 6 Die Bedenken der Kläger richten sich im Kern nicht gegen die Intensität der Prüfung durch den BFH, sondern vielmehr gegen die Auslegung der höchstrichterlichen Rechtsprechung durch den Senat.
- 7 3. Die Kläger sind der Auffassung, die in § 10 Abs. 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2007 geltenden Fassung (EStG) normierte begrenzte Abziehbarkeit des Schulgeldes verstoße gegen das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums (Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--), das Recht auf Erziehung (Art. 6 Abs. 2 GG), den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 6 Abs. 1 GG sowie gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG).
- 8 Insbesondere unter Berücksichtigung des Senatsbeschlusses in BFH/NV 2009, 23 werden von den Klägern jedoch keine neuen und gewichtigen, von der Rechtsprechung noch nicht geprüften Argumente in der Rechtsprechung der FG und/oder in der Literatur gegen diese Rechtsprechung vorgebracht, die in diesem Verfahren entscheidungserheblich wären.
- 9 a) Es liegt kein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums vor.
- 10 aa) Die Kläger folgern u.a. aus den Entscheidungen des BVerfG vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06 (BVerfGE 120, 125) und vom 9. Februar 2010 1 BvL 1/09 u.a. (BVerfGE 125, 175), der Staat müsse dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen, als es für die Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein für sich und seine Familie benötigt werde. Die Eltern schuldeten ihren Kindern existenzsichernde Aufwendungen in Form von Sachleistungen, die den wirtschaftlichen Bedarf der Kinder deckten, ebenso wie auch in Form von Betreuungs- und Erziehungsleistungen, die dem kindlichen Bedürfnis nach Unterstützung, Anleitung sowie Vermittlung praktischer und kultureller Erfahrungen genügten.
- 11 Art. 6 GG begründe eine umfassende Elternverantwortlichkeit für die Entwicklung des Kindes. Dabei werde die Leistungsfähigkeit der Eltern über den existentiellen Sachbedarf und den erwerbsbedingten Betreuungsbedarf des Kindes hinaus generell durch den Bedarf an Sozialleistungen sowie den sonstigen Erziehungsbedarf gemindert. Auch vor dem Hintergrund der Schulpflicht seien die Aufwendungen aufgrund der verpflichtenden Schulbildung und der sich daraus ergebenden Schulwahl ein von Verfassungs wegen zu berücksichtigender Aufwand, der als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums einkommensteuerrechtlich vollständig unbelastet sein müsse.
- 12 Neben einer sozialhilfegleichen Kranken- und Pflegeversicherung sei auch die Schulbildung existentiell für die Grundsicherung und Entwicklung eines Kindes, die es zu einem verantwortlichen Leben in dieser Gesellschaft befähige. Ein schulischer Standardabschluss sei als Mindestvorsorge und als Standardleistung anzusehen, die steuerfrei zu belassen sei. Mit Blick auf die hinreichende steuerliche Freistellung der zur Sicherung des Existenzminimums erforderlichen Beiträge zur privaten Kranken- und Pflegeversicherung seien ebenfalls die Aufwendungen aus der Wahl der Schulbildung und damit auch aus der Entscheidung für eine Privatschule steuerlich abzuziehen. Daneben sei zu berücksichtigen, dass die Erziehung in Form der Schulbildung eine auch im Interesse der Gemeinschaft liegende Leistung sei, die deren Anerkennung verlange. Der Gesetzgeber habe zwar dem verfassungsrechtlichen Gebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums pauschal durch den Familienleistungsausgleich, den Betreuungsfreibetrag und den Sonderbedarfsfreibetrag Rechnung getragen, allerdings werde der notwendige Erziehungsbedarf als Bestandteil des familiären Existenzminimums nicht ausreichend befriedigt. Privatschulaufwendungen seien vielmehr ein Sonderfall, der zusätzlich zu dem allgemeinen Kinder- und Ausbildungsfreibetrag erfasst werden müsse.
- 13 Diese Beurteilung werde auch durch den Beschluss des BVerfG in BVerfGE 125, 175 gestützt, in dem das BVerfG fordere, der Gesetzgeber habe zur Konkretisierung des Anspruchs auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums alle existenznotwendigen Aufwendungen folgerichtig in einem transparenten und sachgerechten Verfahren nach dem Bedarf zu bemessen. Bei den Aufwendungen für die Schulbildung der Kinder handele es sich auch um existenznotwendige Aufwendungen, deren Abzug realitätsgerecht auszugestalten sei. Der steuerliche Abzug des Schulgelds in Höhe von 30 % genüge diesen Anforderungen nicht.
- 14 bb) Aus dieser umfassenden und ausführlichen Argumentation der Kläger zu dem verfassungsrechtlichen Gebot der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums und einem daraus resultierenden Anspruch auf

vollständige steuerliche Berücksichtigung des gezahlten Schulgeldes für eine Privatschule ergibt sich jedoch keine Notwendigkeit zur erneuten verfassungsrechtlichen Überprüfung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

- 15 In dem auch von den Klägern herangezogenen Beschluss des BVerfG in HFR 2004, 690 wurde klargestellt, dass § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht gegen das Gebot der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums verstoße. Vielmehr habe der Gesetzgeber diesem Gebot prinzipiell durch den Familienleistungsausgleich (Kinderfreibetrag/Kindergeld, §§ 31 f., 62 ff. EStG) und die Ausbildungsfreibeträge (§ 33a Abs. 2 EStG) Rechnung getragen. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist es nicht erforderlich, darüber hinaus die zivilrechtlichen Unterhaltspflichten der Eltern gegenüber ihren Kindern in voller Höhe zu berücksichtigen.
- 16 Diese Rechtsprechung wird weder durch den Beschluss des BVerfG zur Abzugsfähigkeit der privaten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge in BVerfGE 120, 125 noch durch sein Urteil zur Unvereinbarkeit der Regelleistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch --SGB II-- ("Hartz IV") mit dem GG in BVerfGE 125, 175 in Frage gestellt.
- 17 aaa) In dem Beschluss in BVerfGE 120, 125 hat das BVerfG ausdrücklich dargelegt, dass der Steuergesetzgeber nicht gehalten sei, die Beiträge zu "normalen" privaten Krankheitskostenversicherungen von Verfassungen wegen stets zu 100 % zu berücksichtigen. Es müssten nur die zur Erlangung eines sozialhilfegleichen Lebensstandards erforderlichen Aufwendungen berücksichtigt werden, und zwar selbst dann, wenn der Steuerpflichtige faktisch oder rechtlich zu höheren Aufwendungen verpflichtet sei. Das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums habe nicht den Sinn, die Kosten eines über dem Sozialhilfeniveau liegenden Lebensstandards über die Einkommensteuer auf die Allgemeinheit zu verteilen. Der Gesetzgeber könne die Privatversicherten daher darauf verweisen, dass ein Teil ihrer Beiträge bei der Einkommensteuer unberücksichtigt bleibe, soweit nach seiner Einschätzung das Versorgungsniveau von privaten Krankenversicherungen üblicherweise über das wiederum an das Niveau der gesetzlichen Krankenversicherung angekoppelte Sozialhilfeniveau hinausgehe.
- 18 Diese Wertung ist auf die Abziehbarkeit von Schulgeld für private Schulen zu übertragen. Entscheiden sich Eltern gegen eine Schulausbildung ihres Kindes im Rahmen des kostenfrei gewährleisteten staatlichen Schulsystems, kann aus der Steuerfreiheit des Existenzminimums kein Anspruch auf steuerliche Berücksichtigung dieses "freiwilligen Privataufwandes" (so die Kläger in der Beschwerdebegründung auf S. 13) abgeleitet werden.
- 19 bbb) In seinem Urteil in BVerfGE 125, 175 stellt das BVerfG klar, dass sich der unmittelbar verfassungsrechtliche Leistungsanspruch auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums nur auf diejenigen Mittel erstreckt, die zur Aufrechterhaltung eines menschenwürdigen Daseins unbedingt erforderlich seien. Er gewährleiste das gesamte Existenzminimum durch eine einheitliche grundrechtliche Garantie, die sowohl die physische Existenz des Menschen, also Nahrung, Kleidung, Hausrat, Unterkunft, Heizung, Hygiene und Gesundheit, als auch die Sicherung der Möglichkeit zur Pflege zwischenmenschlicher Beziehungen und zu einem Mindestmaß an Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben umfasse. Ob er das Existenzminimum durch Geld-, Sach- oder Dienstleistungen sichere, bleibe grundsätzlich dem Gesetzgeber überlassen. Ihm komme zudem Gestaltungsspielraum bei der Bestimmung des Umfangs der Leistungen zur Sicherung des Existenzminimums zu. Dieser umfasse die Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse ebenso wie die wertende Einschätzung des notwendigen Bedarfs. Der Gestaltungsspielraum sei zudem von unterschiedlicher Weite: Er sei enger, soweit der Gesetzgeber das zur Sicherung der physischen Existenz eines Menschen Notwendige konkretisiere, und weiter, wo es um Art und Umfang der Möglichkeit zur Teilhabe am gesellschaftlichen Leben gehe (vgl. BVerfG in BVerfGE 125, 175, unter C.I.1.b und d).
- 20 In Bezug auf den zusätzlichen Bedarf eines Schulkindes präzisiert das BVerfG die verfassungsrechtlichen Gewährleistungen, indem es die notwendigen Aufwendungen zur Erfüllung schulischer Pflichten zu dessen existentiellen Bedarf zählt. Ohne Deckung dieser Kosten drohe hilfebedürftigen Kindern der Ausschluss von Lebenschancen, weil sie ohne den Erwerb der notwendigen Schulmaterialien, wie Schulbücher, Schulhefte oder Taschenrechner, die Schule nicht erfolgreich besuchen könnten. Bei schulpflichtigen Kindern, deren Eltern Leistungen nach dem SGB II bezögen, bestehe die Gefahr, dass ohne hinreichende staatliche Leistungen ihre Möglichkeiten eingeschränkt würden, später ihren Lebensunterhalt aus eigenen Kräften bestreiten zu können (vgl. BVerfG in BVerfGE 125, 175, unter C.II.6.a aa).
- 21 Aus diesen Ausführungen ist ohne weiteres ableitbar, dass ein Anspruch auf den Besuch einer Privatschule nicht zu dem gerade beschriebenen existentiellen Bedarf eines Schulkindes gehört und damit die unbegrenzte steuerliche Berücksichtigung des Schulgeldes verfassungsrechtlich nicht geboten ist.
- 22 Dieses Ergebnis wird durch den Beschluss des BVerfG vom 7. Juli 2010 1 BvR 2556/09 (Neue Juristische

Wochenschrift --NJW-- 2010, 2866) bestätigt, in dem für die vergleichbare Frage der Finanzierung der Aufwendungen für den Besuch einer Privatschule bekräftigt wird, dass das Grundrecht auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums keinen derartigen Anspruch vermittele.

- 23** Soweit ersichtlich wird im Übrigen die Forderung der vollständigen Abziehbarkeit des Schulgeldes für eine Privatschule auch in dem nach der Veröffentlichung des Senatsbeschlusses in BFH/NV 2009, 23 erschienenen Schrifttum nicht erhoben. So kommt der von den Klägern zitierte Beitrag von Ebner in Deutsche Steuer-Zeitung 2009, 645, unter IV.4. ebenfalls zu dem Ergebnis, dass § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG (auch in der aktuellen Fassung) verfassungsgemäß sei.
- 24** b) In der gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG lediglich begrenzten Abziehbarkeit des für eine Privatschule gezahlten Schulgeldes liegt kein Verstoß gegen die Freiheit der Erziehung (Art. 6 Abs. 2 GG).
- 25** aa) Die Kläger sind der Auffassung, Eltern würden durch den begrenzten Steuerabzug in ihren Entscheidungen zur Erziehungsverantwortung, insbesondere in der Wahl der Schulbildung ihrer Kinder eingeschränkt. Das in Art. 6 Abs. 2 GG statuierte Wächteramt berechtige den Staat nicht, die Eltern zu einer bestimmten Art und Weise der Erziehung ihrer Kinder zu drängen. Diese Einschränkung der Erziehungsverantwortung sei zudem nicht mit Art. 7 Abs. 4 GG vereinbar, der es Eltern explizit erlaube, ihre Kinder auf bestimmte Privatschulen zu schicken.
- 26** bb) Die Kläger haben keine neuen Argumente vorgebracht, die die langjährige Rechtsprechung in Frage stellen könnten. Der BFH hat in seinem Urteil vom 11. Juli 2007 XI R 40/04 (BFH/NV 2007, 1881) ausdrücklich ausgeführt, Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG statuiere zwar das Recht und die Pflicht der Eltern, die Pflege und Erziehung ihrer Kinder nach ihren eigenen Vorstellungen frei und mit Vorrang vor anderen Erziehungsträgern zu gestalten. Sie seien deswegen für die Erziehung ihrer Kinder verantwortlich und grundsätzlich befugt, darauf auch insoweit Einfluss zu nehmen, als es um die Wahl der Schule gehe. Dieses Wahlrecht werde aber durch § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht eingeschränkt. Denn die Nichtabzugsfähigkeit von Schulgeld für den Besuch von Schulen, die nicht in das öffentliche deutsche Schulwesen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG einbezogen seien, ändere nichts daran, dass die Eltern ihre Kinder an dem Unterricht solcher Schulen teilnehmen lassen dürften. Bereits in seinem Urteil in BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617 hatte der angerufene Senat erkannt, dass eine verfassungsrechtliche Pflicht, den Besuch von Privatschulen jeder Art in gleicher Weise zu fördern, nicht bestehe. Dem Gesetzgeber stehe insoweit ein weiter Entscheidungsspielraum zu; denn es liege im freien Ermessen von Eltern, ob sie ihre Kinder an einer öffentlichen Schule, einer steuerlich begünstigten oder einer sonstigen Privatschule unterrichten ließen.
- 27** c) Auch ein Verstoß gegen den speziellen Gleichheitsgrundsatz des Art. 6 Abs. 1 GG ist nicht gegeben.
- 28** Es verstößt nach Auffassung der Kläger gegen Art. 6 Abs. 1 GG, wenn einer Familie mit Kindern --anders als einem kinderlosen Ehepaar-- nicht das Existenzminimum, und zwar aller Familienmitglieder, steuerfrei belassen werde, wobei notwendiger Bestandteil des steuerfreien Existenzminimums auch der Bedarf für die Kindererziehung in Form der Wahl der Schulbildung sei. Bei dieser Argumentation berücksichtigen die Kläger aber nicht, dass ein Anspruch auf den Besuch einer Privatschule nicht zu dem existentiellen Bedarf eines Schulkindes gehört (vgl. oben unter 3.a bb bbb).
- 29** d) Auch wenn sie Schulgeld zu zahlen haben und dieses nur begrenzt steuerlich geltend machen können, werden Steuerpflichtige, deren Kinder eine Privatschule i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG besuchen, im Vergleich zu Steuerpflichtigen mit Kindern, die eine öffentliche Schule besuchen, nicht gleichheitswidrig benachteiligt.
- 30** Die Kläger vertreten zwar die Ansicht, es könne ihnen nicht zum Nachteil gereichen, dass sie ein von der Allgemeinheit finanziertes Ausbildungsangebot nicht angenommen hätten, da keine Pflicht bestehe, dieses Angebot wahrzunehmen. Dabei übersehen sie aber die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach dem Gesetzgeber eine weitgehende Gestaltungsfreiheit eingeräumt wird, den Besuch von Privatschulen zu fördern, und es im freien Ermessen von Eltern liegt, ob sie ihre Kinder an einer öffentlichen Schule, einer steuerlich begünstigten oder einer sonstigen Privatschule unterrichten lassen (vgl. BVerfG-Beschluss in HFR 2004, 690; BFH-Urteil in BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617, siehe auch oben unter 3.b bb). Eine Ungleichbehandlung kann in dem jeweils unterschiedlichen Ergebnis der Ermessensausübung nicht gesehen werden.
- 31** e) Soweit die Kläger eine Ungleichbehandlung von Privatschulen gegenüber öffentlichen Schulen rügen, rügen sie nicht die Verletzung eigener Rechte. Aus dem Beschluss des BVerfG in HFR 2004, 690 ergibt sich, dass die Ungleichbehandlung der schulgeldleistenden Steuerpflichtigen lediglich als Reflex der Ungleichbehandlung der betreffenden Privatschule auftritt (siehe auch BVerfG in NJW 2010, 2866, unter II.1.c). Im Übrigen ist auf den

Beschluss des BVerfG vom 23. November 2004 1 BvL 6/99 (BVerfGE 112, 74) hinzuweisen, wonach Art. 7 Abs. 4 GG den Staat nur dann zur finanziellen Förderung privater Ersatzschulen verpflichtet, wenn ohne eine solche Förderung der Bestand des Ersatzschulwesens als Institution evident gefährdet wäre.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de