

## Urteil vom 19. Oktober 2011, X R 27/09

**Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.10.2011 X R 48/09 - Nichtabziehbarkeit von Schulgeld für nicht anerkannte Ergänzungsschulen als Sonderausgabe - Kein Verstoß gegen Verfassungsrecht und unionsrechtliche Grundfreiheiten - Vorübergehende Schlechterstellung bei Übergangsregelung - Schutzbereich des Art. 7 Abs. 4 Satz 1 GG und des Art. 103 Abs. 1 GG**

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, EUG BY Art 92, EUG BY Art 91, EUG BY Art 102, GG Art 103 Abs 1, EG , AEUV

vorgehend FG München, 22. September 2008, Az: 12 K 718/08

### Leitsätze

1. NV: Aus der Tatsache, dass es in Bayern kein Genehmigungsverfahren für Ergänzungsschulen gibt, kann nicht deren faktische Anerkennung abgeleitet werden .
2. NV: Die Nichtberücksichtigung der Schulgeldzahlungen an eine nicht anerkannte Ergänzungsschule verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG .
3. NV: Aus § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2009 ergibt sich kein Anspruch auf steuerliche Berücksichtigung des an eine nicht anerkannte inländische Ergänzungsschule gezahlten Schulgeldes .

### Tatbestand

- 1 A. Die im Jahr 1988 geborene Tochter des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) A besuchte im Streitjahr 2005 die X-Schule (X) in B. Die Schulgeldzahlungen für den Besuch der elften und zwölften Klasse der X betrugen 20.847 €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte diese Zahlungen nicht als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG a.F.) an. Das FA wies dabei auf die in Abstimmung mit dem Bayerischen Staatsministerium für Unterricht und Kultus (Kultusministerium) ergangene Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern (BayLfSt) vom 23. Juni 2006 S 2221 - 16 St 32/33 hin, wonach die X nur in den Jahrgangsstufen 1 bis 9, nicht jedoch in den Jahrgangsstufen 10 bis 12 als Ersatzschule genehmigt worden war, weil insoweit die Lehrpläne nicht die für die Anerkennung als Ersatzschule erforderlichen Voraussetzungen auswiesen.
- 2 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren machte der Kläger zur Begründung seiner Klage geltend, der Lehrplan der X sei dem eines staatlichen Gymnasiums ebenbürtig. Gemäß einer Vereinbarung der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland (KMK) über die Anerkennung des International Baccalaureate Diploma vom 10. März 1986 i.d.F. vom 18. November 2004 sei der Abschluss als allgemeine Hochschulzugangsberechtigung anerkannt worden. Die Zeugnisanerkennungsstelle des Freistaats Bayern habe mit Schreiben vom 3. März 2005 und vom 31. März 2006 der X ausdrücklich bestätigt, diesen Beschluss mitzutragen. Seine Tochter habe mit der erworbenen Hochschulreife einen Studienplatz an der ... Universität C-Stadt erhalten. Das BayLfSt gehe offensichtlich davon aus, dass die X eine Ergänzungsschule sei, verkenne aber, dass nach Landesrecht erlaubte Ersatzschulen nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. begünstigt seien. Außerdem verstoße § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. gegen Gemeinschaftsrecht, wie den Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) 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) zu entnehmen sei.
- 3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1456 veröffentlichten Urteil ab.
- 4 Zur Begründung seiner Revision ergänzt der Kläger sein Vorbringen und führt aus, die Anzeige einer

allgemeinbildenden Ergänzungsschule ohne vorhergehendes Anerkennungsverfahren sei in den Bundesländern, in denen --wie im Freistaat Bayern-- keine Anerkennung möglich sei, als stillschweigende Anerkennung i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. zu werten. Schaffe der Landesgesetzgeber kein Anerkennungsverfahren, genehmige er faktisch die Ergänzungsschule ohne besonderes Verfahren. Das Tätigwerden der Ergänzungsschule sei durch das fehlende Anerkennungsverfahren nicht eingeschränkt und ihr Schulabschluss führe wie im vorliegenden Fall zur anerkannten Hochschulreife.

- 5 Die anderslautende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Senatsurteil vom 11. Juni 1997 X R 144/95, BFHE 183, 445, BStBl II 1997, 621) stehe nicht mehr im Einklang mit der Entwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung.
- 6 Folge man nicht der Auffassung, dass das fehlende Genehmigungsverfahren eine Anerkennung darstelle, enthalte § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. eine Regelungslücke, die im Wege der teleologischen Extension so zu schließen sei, dass der Sonderausgabenabzug dann gewährt werden müsse, wenn für den Fall des Bestehens eines Anerkennungsverfahrens von einer Anerkennung der Schule als Ergänzungsschule auszugehen sei.
- 7 Auch aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in Slg. 2007, I-6849 sowie Slg. 2007, I-6957 sei der Sonderausgabenabzug für angezeigte Ergänzungsschulen im Freistaat Bayern zuzulassen. Nach Auffassung des FG Köln (Urteil vom 29. November 2007 15 K 2532/06, EFG 2008, 606) sei nunmehr für einen Sonderausgabenabzug ausreichend, wenn an einer Schule ein bundesweit anerkannter Abschluss möglich sei.
- 8 Der Gesetzgeber habe dieser Situation zwischenzeitlich mit der Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) Rechnung getragen. Die Klassifizierung der Schule als Ergänzungs- oder Ersatzschule sei nunmehr für die Berücksichtigung von Schulgeldzahlungen in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG n.F. ohne Bedeutung. Die Beschränkung der Übergangsregelung auf ausländische Schulen in § 52 Abs. 24b EStG n.F. führe jedoch zu ungerechtfertigten Nachteilen für inländische Schulen und damit zu einem Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot. Nach dem Urteil des FG sei es möglich, einen Sonderausgabenabzug für eine Schule in Brüssel oder in England entgegen dem Wortlaut des Gesetzes zu erhalten, nicht aber für eine gleichwertige Schule im Freistaat Bayern. Dies sei nicht hinnehmbar.
- 9 Das FG habe im Übrigen seine Urteilsbegründung auf rechtliche Gesichtspunkte gestützt, die im finanzgerichtlichen Verfahren in diesem Sinne nicht zur Sprache gekommen seien, und habe eine weitere Beweiserhebung unterlassen.
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß,  
  
das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 29. Januar 2008 aufzuheben und unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids für 2005 vom 27. Mai 2008 die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Schulgeldzahlungen von 20.847 € nach Maßgabe des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. als weitere Sonderausgaben festzusetzen.
- 11 Das FA beantragt,  
  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Die Rechtsfrage, ob die Zulassung einer Ergänzungsschule ohne Anerkennungsverfahren als stillschweigende Anerkennung i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. zu werten sei, habe der BFH bereits mit seinem Urteil in BFHE 183, 445, BStBl II 1997, 621 abschlägig beschieden. Da der Gesetzgeber bei der Schaffung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. bewusst von der Entscheidungsfreiheit der Bundesländer ausgegangen sei, ein Anerkennungsverfahren für Ergänzungsschulen einzurichten oder eben nicht, verbiete es sich, den Umstand, dass diverse Bundesländer, wie z.B. der Freistaat Bayern, es abgelehnt hätten, ein Anerkennungsverfahren für Ergänzungsschulen einzurichten, in eine stillschweigende faktische Anerkennung umzudeuten. Es könne weder von einer zeitlichen Befristung der Entscheidungsfreiheit der Länder ausgegangen noch eine Regelungslücke konstruiert werden, die in verfassungskonformer Auslegung im Wege der teleologischen Extension zu schließen sei.
- 13 Die Revision sei auch nicht aufgrund eines Verfahrensmangels begründet. Der Einwand des Klägers, das FG habe seine Entscheidung auf die Einordnung der X als Ersatzschule gestützt, sei nicht nachvollziehbar. Vielmehr habe das FG die X unter Berufung auf das BFH-Urteil in BFHE 183, 445, BStBl II 1997, 621 ausdrücklich als lediglich angezeigte und damit nicht begünstigte Ergänzungsschule eingestuft. Das FG habe darüber hinaus nur ergänzend geprüft, ob die X in sonstiger Weise durch einen staatlichen Akt in das deutsche öffentliche Schulwesen einbezogen

worden sei. Die vom Kläger angesprochene E-Mail des Kultusministeriums sei Gegenstand der mündlichen Verhandlung gewesen.

- 14** Während des Revisionsverfahrens erging unter dem 21. September 2009 ein Änderungsbescheid, in dem das FA die Einkommensteuer für das Streitjahr 2005 aufgrund von geänderten Beteiligungserträgen auf ... € festsetzte.

B.

## Entscheidungsgründe

- 15** I. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene Änderungsbescheid vom 21. September 2009 an die Stelle der Einkommensteuerfestsetzung vom 27. Mai 2008 trat. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (siehe dazu Senatsurteil vom 21. Juli 2004 X R 46/02, BFH/NV 2004, 1643, m.w.N.).
- 16** Der Bescheid vom 21. September 2009 wurde nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens. Da sich durch den Änderungsbescheid der bisherige Streitstoff nicht verändert hat (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 127 Rz 2), bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43).
- II.
- 17** Der Senat entscheidet in der Sache selbst. Die Klage gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005, in dem die an die X geleisteten Schulgeldzahlungen nicht als Sonderausgaben berücksichtigt wurden, wird als unbegründet abgewiesen.
- 18** Das FG ist zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass Schulgeldzahlungen an eine inländische Ergänzungsschule, die lediglich angezeigt, nicht aber nach landesrechtlichen Regelungen anerkannt wurde, nicht als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. abgezogen werden können (unten 1.). Ein Sonderausgabenabzug ergibt sich 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 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) --JStG 2007-- (unten 2.). Verfahrensfehler, die zur Aufhebung des Urteils führen könnten, liegen nicht vor (unten 3.).
- 19** 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 des Grundgesetzes (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.
- 20** Ergänzungsschulen bedürfen --im Unterschied zu Ersatzschulen-- schulrechtlich keiner Genehmigung, sondern müssen lediglich die Aufnahme des Betriebs anzeigen. Schulgeld für den Besuch von Ergänzungsschulen ist jedoch nur begünstigt, wenn es sich um eine nach Landesrecht anerkannte allgemeinbildende Ergänzungsschule handelt (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 11. Juni 1997 X R 77/94, BFHE 183, 432, BStBl II 1997, 615).
- 21** a) Es ist unstreitig, dass es sich bei der X um eine allgemeinbildende angezeigte Ergänzungsschule handelt, die nicht als Ergänzungsschule anerkannt wurde. Damit sind die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. dem Wortlaut nach nicht erfüllt.
- 22** aa) Die Auffassung des Klägers, Ergänzungsschulen im Freistaat Bayern seien --da eine staatliche Anerkennung nicht erforderlich sei-- auch ohne Anerkennung als Ersatzschulen erlaubt und damit nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. begünstigt, steht im Widerspruch zu den Regelungen des Bayerischen Gesetzes über das Erziehungs- und Unterrichtswesen (BayEUG) i.d.F. vom 31. Mai 2000 (Gesetz- und Verordnungsblatt 2000, 414). Es ist unstreitig, dass die X für die relevanten Jahrgangsstufen 10 bis 12 keine nach Art. 92 BayEUG für den Betrieb einer Ersatzschule erforderliche Genehmigung besitzt, sie damit insofern nur eine Ergänzungsschule ist. Dass Ergänzungsschulen

private Schulen sind, die nicht Ersatzschulen i.S. des Art. 91 BayEUG sind, wird in Art. 102 BayEUG ausdrücklich normiert.

- 23** bb) Im Gegensatz zur Ansicht des Klägers kann aus der Tatsache, dass es im Freistaat Bayern kein Genehmigungsverfahren für Ergänzungsschulen gibt, nicht geschlossen werden, es liege eine faktische Anerkennung vor. Eine solche Auffassung widerspräche dem Sinn und Zweck eines Anerkennungsverfahrens. Soweit nämlich Schulgesetze einzelner Bundesländer die Anerkennung allgemeinbildender Ergänzungsschulen grundsätzlich ermöglichen, ist Voraussetzung hierfür ein besonderes pädagogisches oder sonstiges öffentliches Interesse an einer solchen Schule und weiter, dass der Unterricht nach staatlich genehmigten Lehrplänen erteilt wird (Senatsurteil in BFHE 183, 445, BStBl II 1997, 621). Die Anerkennung als Ergänzungsschule bedeutet, dass der Schule eine nicht bereits mit einer Genehmigung oder Erlaubnis verbundene Rechtsposition eingeräumt wird. Die Schule kann den Bildungsgrad ihrer Schüler mit Außenwirkung feststellen oder die Befugnis zur Führung einer Berufsbezeichnung erteilen; die Schule übt hoheitliche Befugnisse aus, die ihr allein aus dem privatrechtlichen Status nicht zukommen, sondern vom Hoheitsträger verliehen werden (Senatsurteil in BFHE 183, 445, BStBl II 1997, 621).
- 24** cc) Einen Anspruch auf landesrechtliche Genehmigung hat die X als Ergänzungsschule nicht. Die vom Kläger zitierte Passage des Senatsurteils in BFHE 183, 432, BStBl II 1997, 615 bezog sich ausdrücklich auf Ersatzschulen und nicht auf Ergänzungsschulen, die ihren Schulbetrieb lediglich anzuzeigen haben (vgl. Art. 102 BayEUG).
- 25** dd) Den Hinweis auf das BFH-Urteil vom 16. November 2005 XI R 79/03 (BFHE 212, 69, BStBl II 2006, 377) versteht der Senat so, dass der Kläger meint, die Finanzverwaltung habe unabhängig von der landesrechtlichen Qualifizierung einer Schule einen Beurteilungsspielraum. Dem steht jedoch die ständige Rechtsprechung des BFH entgegen, nach der die entsprechenden landesrechtlichen Genehmigungs- und Anerkennungsentscheidungen bindende Grundlagenentscheidungen für den Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. sind (vgl. statt vieler Senatsurteil vom 29. April 2009 X R 30/08, BFH/NV 2009, 1623, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung). Das Urteil in BFHE 212, 69, BStBl II 2006, 377 schränkt diese Rechtsprechung nicht ein, sondern baut vielmehr darauf auf. Zur Vermeidung eines Gleichheitsverstoßes im Verhältnis zu nicht abziehbaren Kindergartenbeiträgen sei § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung auf das Schulgeld für den Schulbesuch ab Beginn der öffentlich-rechtlichen Schulpflicht und der Möglichkeit des Zugangs zu öffentlichen Schulen einschließlich öffentlicher Vorschulen einzuschränken.
- 26** b) Auch unter Berücksichtigung der vom Kläger genannten BFH-Urteile vom 5. April 2006 XI R 1/04 (BFHE 213, 345, BStBl II 2006, 682) sowie vom 14. Dezember 2004 XI R 32/03 (BFHE 209, 40, BStBl II 2005, 518) enthält § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. für inländische angezeigte Ergänzungsschulen keine Regelungslücke, die durch eine teleologische Extension zu schließen wäre.
- 27** Beiden Urteilen lagen Sachverhalte zugrunde, in denen die jeweiligen Schulen aufgrund besonderer staatlicher Akte die Voraussetzungen einer Privatschule i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. erfüllten. Die Europäische Schule in Brüssel wurde zwar nicht durch eine nationale Behörde staatlich genehmigt; sie erfüllte aber die Voraussetzungen, unter denen bei einer deutschen Schule eine Genehmigung zu erteilen gewesen wäre, und wurde durch den deutschen Gesetzgeber in einer Weise anerkannt, die einer staatlichen Genehmigung gleichkam (BFH-Urteil in BFHE 213, 345, BStBl II 2006, 682). In dem Fall in BFHE 209, 40, BStBl II 2005, 518 wurde die Deutsche Schule in Spanien in einem festgelegten Genehmigungsverfahren durch Beschluss der KMK als Deutsche Schule im Ausland anerkannt. Mit diesem Akt der KMK wurde die zur staatlichen Förderung notwendige Qualifizierung einer Deutschen Schule im Ausland fest- und sichergestellt. Dass die Anerkennung nicht von einer einzelnen Landesbehörde, sondern durch die KMK beschlossen wurde, stand dem nicht entgegen, da die KMK die sich aus dem Kulturföderalismus ergebende gemeinsame Verantwortung der Länder wahrnimmt und die Anerkennung damit der Gesamtheit der Länder zuzurechnen war (so BFH-Urteil in BFHE 209, 40, BStBl II 2005, 518).
- 28** Entscheidend war damit in beiden Fällen, dass ein staatlicher Anerkennungsakt der Schule selbst vorlag, der Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug war. Ein vergleichbarer Anerkennungsakt der X durch eine staatliche Institution --jenseits einer entsprechenden landesrechtlichen Genehmigung oder Anerkennung-- wurde vom Kläger weder vorgetragen noch ist er erkennbar.
- 29** c) Die Entscheidung des Gesetzgebers, den Sonderausgabenabzug für Schulgeld, das an Ergänzungsschulen gezahlt wird, von deren landesrechtlicher Anerkennung abhängig zu machen, verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.
- 30** 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 der Einbeziehung von anerkannten allgemeinbildenden Ergänzungsschulen geht § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. erkennbar davon aus, dass diese Schulen in vergleichbarer Weise in das öffentliche Schulwesen integriert sind.

- 31** 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 Bundesverfassungsgericht (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).
- 32** cc) Der erkennende Senat sieht diese langjährige Rechtsprechung weiterhin als sachgerecht an und hält an ihr fest. Im Gegensatz zur Auffassung des Klägers ist kein Bundesland verpflichtet, sein Schulsystem so auszurichten, dass der betroffene Steuerpflichtige das an eine Privatschule gezahlte Schulgeld als Sonderausgabe abziehen kann. 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 --wie oben unter B.II.1.b erläutert-- 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.
- 33** d) Der Kläger kann sich wegen der Begrenzung des Sonderausgabenabzugs auf landesrechtlich anerkannte Ergänzungsschulen in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. nicht auf die europäischen Grundfreiheiten berufen. Es fehlt an dem notwendigen Auslandsbezug. Nach ständiger Rechtsprechung sowohl des EuGH als auch des BFH sind die Grundfreiheiten auf rein innerstaatliche Sachverhalte eines Mitgliedstaats nicht anwendbar (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-Urteile vom 20. Oktober 2010 IX R 56/09, BFHE 231, 173, BStBl II 2011, 409, und vom 15. Juli 2005 I R 21/04, BFHE 210, 43, BStBl II 2005, 716, jeweils m.w.N.).
- 34** 2. Ein Anspruch auf steuerliche Berücksichtigung des gezahlten Schulgeldes ergibt sich auch nicht aus § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG n.F.
- 35** 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 Europäischen Wirtschaftsraum (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.

- 36** Nach dieser Übergangsregelung stünde der Status der X als nicht anerkannte Ergänzungsschule dem Sonderausgabenabzug nicht entgegen.
- 37** b) Die Übergangsregelung des § 52 Abs. 24a Satz 2 EStG n.F. findet jedoch auf Schulgeldzahlungen an inländische Privatschulen keine Anwendung. Dies folgt zum einen aus dem Wortlaut der Vorschrift, der ausdrücklich auf die Belegenheit der Privatschule in einem anderen Mitgliedsstaat der EU verweist. Aus dem Satzteil "einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet" kann nicht abgeleitet werden, dass 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 Mitgliedstaaten 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.
- 38** 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.
- 39** 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 GG, obwohl in den noch offenen Veranlagungen bis 2008 die in der EU bzw. im EWR belegenen Privatschulen bevorzugt werden.
- 40** 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).
- 41** 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.).
- 42** 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).

- 43 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, kommt (vgl. auch BFH-Urteil in 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 Sächsisches FG, Urteil vom 1. Oktober 2009 1 K 2304/07, EFG 2010, 1030, und FG München, Urteil vom 28. April 2010 1 K 1758/07, EFG 2010, 1310; Korte, Anmerkung zum FG-Urteil in EFG 2010, 1310, 1314; a.A. Nacke, Der Betrieb 2008, 2792).
- 44 d) Ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft ist ebenfalls nicht gegeben, weil es im Streitfall an dem notwendigen Auslandsbezug fehlt (vgl. oben B.II.1.d).
- 45 3. Ein Verfahrensfehler, der zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung führen könnte, liegt nicht vor.
- 46 a) Soweit der Kläger geltend macht, die E-Mail des Kultusministeriums vom 28. Juli 2008 sei ihm nicht bekannt gewesen, kann sich sein Vorbringen nur auf die --unerhebliche-- Tatsache beziehen, dass das Kultusministerium seine Rechtsauffassung dem FG per E-Mail mitgeteilt hat. In ihrem --auch vom Kläger erwähnten-- Schreiben vom 29. Juli 2008 hatte die Berichterstatterin des FG zunächst darauf hingewiesen, dass nach Rücksprache mit H vom Kultusministerium die X schulrechtlich in den Jahrgangsstufen 10 bis 12 eine angezeigte allgemeinbildende Ergänzungsschule (Art. 102 BayEUG) sei, und daran anschließend die vom Kultusministerium gegebene Begründung in indirekter Rede wiederholt. Der Inhalt der E-Mail, die Position des Kultusministeriums, war dem Kläger somit bekannt - unabhängig davon, ob sie explizit in der mündlichen Verhandlung zur Sprache gekommen ist.
- 47 b) Der Senat kann nicht nachvollziehen, worin eine Überraschungsentscheidung des FG liegen könnte, d.h. auf welchen zuvor nicht angesprochenen Gesichtspunkt das FG das Urteil gestützt haben soll, mit dem kein Beteiligter rechnen konnte (vgl. dazu BFH-Urteil vom 27. September 2001 V R 17/99, BFHE 197, 314, BStBl II 2002, 169). Von einem Gericht wird nicht die Darlegung all jener tatsächlichen und rechtlichen Aspekte verlangt, die nach seiner Ansicht u.U. entscheidungserheblich werden könnten; es leitet sich aus Art. 103 Abs. 1 GG weder eine umfassende Aufklärungs- oder Hinweispflicht noch eine Pflicht zum allgemeinen Rechtsgespräch mit den Parteien ab; es genügt, dass diese die Möglichkeit der Stellungnahme erhalten (vgl. BVerfG-Beschluss vom 30. September 1992 1 BvR 626/89, HFR 1993, 129).
- 48 Zwischen den Beteiligten war nicht umstritten, dass das Kultusministerium die X lediglich als angezeigte

Ergänzungsschule gemäß Art. 102 BayEUG ansah; strittig war vielmehr, welche (steuer-)rechtlichen Konsequenzen aus der Tatsache zu ziehen waren, dass es im Freistaat Bayern kein Anerkennungsverfahren für Ergänzungsschulen gab und gibt. Daher konnte es keine Überraschungsentscheidung darstellen, dass das FG die X unter Berufung auf das BFH-Urteil in BFHE 183, 445, BStBl II 1997, 621 ausdrücklich als lediglich angezeigte und damit nicht begünstigte Ergänzungsschule eingestuft und darüber hinaus aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung ergänzend geprüft hat, ob die X in sonstiger Weise durch einen staatlichen Akt in das deutsche öffentliche Schulwesen einbezogen worden sein könnte.

- 49** Da der relevante Sachverhalt --die durch das Kultusministerium vorgenommene Einordnung der X als Ergänzungsschule gemäß Art. 102 BayEUG-- nicht in Frage stand, sind Anhaltspunkte für eine Verletzung der richterlichen Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) nicht erkennbar. Die Nichtberücksichtigung der vom Kläger vorgelegten Unterlagen zur Anerkennung des "International Baccalaureate Diploma" erklärt sich daraus, dass für den Sonderausgabenabzug nach dem anwendbaren § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. der Status der Privatschule und nicht der dort zu erreichende Schulabschluss entscheidend war.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)