Urteil vom 10. Oktober 2017, X R 32/15

Keine Abziehbarkeit von Studiengebühren als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG

ECLI:DE:BFH:2017:U.101017.XR32.15.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 9, GG Art 7 Abs 4, EStG VZ 2013 , EStG § 33

vorgehend FG Münster, 13. August 2015, Az: 4 K 1563/15 E

Leitsätze

NV: Entgelte für ein Studium an einer privaten (Fach-)Hochschule können auch nach der durch das JStG 2009 geänderten Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14. August 2015 4 K 1563/15 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2013 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger bezog für seine Tochter aus erster Ehe die hälftigen Freibeträge nach § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Tochter studierte seit Oktober 2013 an der XXX in Y im Rahmen des Bachelor-Studiengangs "...". Die XXX ist eine nichtstaatliche akademische Bildungseinrichtung, die durch das damalige Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen nach Maßgabe der Vorschriften des Hochschulgesetzes des Landes Nordrhein-Westfalen als Fachhochschule staatlich anerkannt wurde.

2 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2013 machte der Kläger das von ihm getragene Studienentgelt für das Wintersemester 2013/2014 als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG geltend.

3 Der Beklagte und Revisionbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte den Sonderausgabenabzug im Einkommensteuerbescheid vom 12. November 2014 ab. Aufwendungen für den Besuch einer Hochschule könnten nicht als Schulgeld berücksichtigt werden, da die Hochschule keine allgemeinbildende oder berufsbildende Schule sei.

4 Die Kläger begründeten ihre nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage im Wesentlichen damit, dass der in der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG verwendete Begriff der "Schule" auch Hochschulen umfasse. Eine generelle Ausklammerung privater Hochschulen sei nach dem Gesetzeszweck nicht zulässig. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) könnten Hochschulen auch (Ersatz-)Schulen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG sein (Verweis auf das BFH-Urteil vom 5. November 2002 IX R 32/02, BFH/NV 2003, 599). Der Bachelor of Science, den die Tochter des Klägers anstrebe, führe ebenfalls zu einem allgemeinbildenden bzw. berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss. Es könne nicht darauf ankommen, ob der Abschluss durch die bezeichneten zuständigen Stellen anerkannt sei.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1798 veröffentlichtem Urteil ab. Bei der XXX handele es sich nicht um eine Schule i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG, sondern um eine

hinsichtlich der Studienentgelte steuerlich hiernach nicht begünstigte (Fach-)Hochschule. Für die ursprüngliche Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG (EStG a.F.) sei die BFH-Rechtsprechung davon ausgegangen, dass private Hochschulen, deren staatliche Anerkennung ausschließlich auf Vorschriften des jeweiligen Landeshochschulgesetzes beruht habe (d.h. die nicht bzw. nicht auch als private Ersatzschulen anerkannt worden seien), nicht als "Schule" i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. gelten (Hinweis auf BFH-Urteile vom 29. April 2009 X R 30/08, BFH/NV 2009, 1623, und in BFH/NV 2003, 599). Diese Zweiteilung zwischen Schulen und Hochschulen sei durch die Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG im Jahressteuergesetz (JStG) 2009 nicht in Frage gestellt worden. Im Gesetzgebungsverfahren habe der Gesetzgeber sogar explizit seinen Willen verdeutlicht, Hochschulen --einschließlich der Fachhochschulen-- nicht dem Begriff der "Schule" i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG zuzuordnen. Die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG sei eine Lenkungs- bzw. Subventionsnorm, die im Hinblick auf Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) der Förderung der von ihr erfassten Privatschulen diene.

6 Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Die Auslegung nach dem Gesetzeswortlaut führe nicht zu einer Ausgrenzung der Hochschulen aus dem Förderbereich. Unter den Begriff Schule fielen u.a. auch Fachhochschulen. Die entsprechenden Gesetzgebungsmaterialien ließen keinen Schluss darauf zu, dass der Gesetzgeber bei § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG bewusst zwischen Schulen und Hochschulen habe differenzieren wollen. Die Nichtbegünstigung von Hochschulen sei eine einschränkende Interpretation des Gesetzeswortlauts, die sich allenfalls teleologisch rechtfertigen ließe. Aus dem Sinn und Zweck der betreffenden Vorschrift und dem Prinzip des Sonderausgabenabzugs könne indes nicht abgeleitet werden, dass Aufwendungen für den Besuch von Hochschulen nicht begünstigt sein sollten.

7 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 12. November 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. April 2015 dahingehend abzuändern, dass zusätzliche Sonderausgaben in Höhe von 1.067 € (= 30 % von 3.555 €) berücksichtigt werden.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision der Kläger wird als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung der Kläger ist die von der Tochter des Klägers besuchte Hochschule keine Schule i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

10 1. Sonderausgaben sind nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG 30 % des Entgelts, höchstens 5.000 €, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld hat, für dessen Besuch einer Schule in freier Trägerschaft oder einer überwiegend privat finanzierten Schule entrichtet, mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. Voraussetzung ist, dass die Schule in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung findet, und die Schule 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 allgemein bildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führt (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG).

11 a) Die steuerliche Berücksichtigung von Schulgeldzahlungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. wurde durch das Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz vom 13. Dezember 1990 (BGBl I 1990, 2775) mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1991 eingeführt. Nach der Rechtsprechung des BFH knüpfte 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. Senatsurteil in BFH/NV 2009, 1623, unter II.1.). Privatschulen i.S. von Art. 7 Abs. 4 GG sind alle Schulen, die privatrechtlich und in privater Initiative errichtet und betrieben werden. Private Hochschulen einschließlich der Fachhochschulen werden vom Schutzbereich des Art. 7 Abs. 4 GG nicht erfasst (Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 14. Aufl., Art. 7 Rz 25).

Dementsprechend ging die BFH-Rechtsprechung davon aus, private Hochschulen seien grundsätzlich nicht als Schulen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. einzustufen, es sei denn, die Hochschule wurde ausnahmsweise als staatlich genehmigte oder nach Landesrecht erlaubte Ersatzschule anerkannt (vgl. Senatsurteil vom 9. November 2011 X R 24/09, BFHE 236, 21, BStBl II 2012, 321, Rz 14).

12 b) Der Sonderausgabenabzug für Schulgeld wurde im Rahmen des JStG 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) geändert, um die Regelung unionsrechtskonform auszugestalten. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat die grundsätzliche Beschränkung des Sonderausgabenabzugs auf Inlandsschulen als europarechtswidrig angesehen (vgl. EuGH-Urteile Kommission/ Deutschland vom 11. September 2007 C-318/05, EU:C:2007:495, Slg. 2007, I-6957, Rz 139, und Schwarz und Gootjes-Schwarz vom 11. September 2007 C-76/05, EU:C:2007:492, Slg. 2007, I-6849, Rz 99). Die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG in der Fassung des JStG 2009 sieht deshalb vor, dass das Entgelt für eine private Schule abziehbar ist, die in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den EWR Anwendung findet. Mit der Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung des Schulgelds für Privatschulen durch das JStG 2009 ist außerdem nicht mehr die landesrechtliche Anerkennung einer bestimmten Privatschule, sondern der durch die Schule vermittelte Abschluss für die Frage der Abziehbarkeit des Schuldgelds entscheidend, da nach Einschätzung des Gesetzgebers eine Übertragung der bisherigen schulrechtlichen Kriterien auf ausländische Schulen nicht möglich war (Senatsurteil in BFHE 236, 21, BStBl II 2012, 321, Rz 22; BTDrucks 16/10189, 49). Folglich ist die Frage, ob einer inländischen Schule eine staatliche Genehmigung als Ersatzschule oder die Anerkennung als allgemein bildende Ergänzungsschule erteilt worden ist, für Veranlagungszeiträume ab 2008 ohne Bedeutung (Schaffhausen/Plenker, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 1123, 1124).

13 c) Nach dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zum Entwurf eines JStG 2009 fallen Hochschulen einschließlich der Fachhochschulen und die ihnen im EU-/EWR-Ausland gleichstehenden Einrichtungen nicht unter den Begriff der Schule (vgl. BTDrucks 16/11108, 12). Der Senat ist diesem Verständnis des Begriffs „Schule“ gefolgt und hat bereits entschieden, dass (Fach-)Hochschulgebühren nach der Neuregelung des Schulgeldabzugs durch das JStG 2009 nicht abziehbar sind (Senatsurteil in BFHE 236, 21, BStBl II 2012, 321, Rz 24; BTDrucks 16/11108, 12; ebenso Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 270; Schmidt/Heinicke, EStG, 36. Aufl., § 10 Rz 120; Nacke, Der Betrieb 2008, 2792, 2794; Förster, DStR 2012, 486, 488; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. März 2009 IV C 4-S 2221/07/0007, BStBl I 2009, 487, Rz 4).

14 d) Die Begrenzung des Sonderausgabentatbestands des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf bestimmte Privatschulen ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Es handelt sich um eine Lenkungsnorm (Subventionsnorm), die der Förderung der von ihr erfassten Privatschulen dient, was verfassungsrechtlich zulässig ist (Kulosa in HHR, § 10 EStG Rz 270). So hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hinsichtlich § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. einen Gleichheitsverstoß durch Beschränkung der Förderung auf die in Art. 7 Abs. 4 GG genannten Privatschulen verneint (BVerfG-Beschluss vom 16. April 2004 2 BvR 88/03, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2004, 690, Rz 7 ff.). Eine andere Beurteilung ist bei § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG in der Fassung des JStG 2009 nicht angezeigt. Auch wenn in dem aktuellen Gesetzestext die ausdrückliche Bezugnahme auf die Privatschulgarantie des Art. 7 Abs. 4 GG fehlt, so knüpft § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG erkennbar an die Vorgängervorschrift an und dient weiterhin dem Zweck, private Schuleinrichtungen zu fördern (Förster, DStR 2012, 486, 488). Dies ist in der gewählten Form zulässig. Der Senat verkennt nicht, dass die aktuelle Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG mit der Anknüpfung an einen anerkannten Schulabschluss ein anderes Differenzierungsmerkmal zwischen begünstigten und nicht begünstigten Schulen verwendet als Art. 7 Abs. 4 GG mit seiner Anknüpfung an die Genehmigung der jeweiligen Schule. Daraus ist jedoch nicht zu folgern, dass die in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewählte Differenzierung unzulässig wäre. Sie ist (s.o. unter II.1.b) der Anpassung des einfachen Rechts an das Unionsrecht geschuldet und unter diesem Aspekt gerechtfertigt. Der Gesetzgeber ist wegen seines weiten Gestaltungsspielraums bei nichtfiskalischen Förderungsnormen nicht verpflichtet, den Besuch von Schulen und Universitäten jeder Art überhaupt und ggf. in gleicher Weise zu fördern (Förster, DStR 2012, 486, 488).

15 2. Bei Anwendung dieser Grundsätze liegen die Voraussetzungen für den Schulgeldabzug im Streitfall nicht vor. Bei der XXX handelt es sich nach den im Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, um eine Hochschule. Der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist folglich ausgeschlossen, da eine Hochschule keine Schule i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG darstellt.

16 3. Das FG hat ferner zutreffend entschieden, dass der von den Klägern begehrte Abzug des Studienentgelts auch nach anderen Tatbeständen nicht möglich ist. Ein Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG kommt nicht in Betracht, da der Kläger nicht Aufwendungen für seine eigene Berufsausbildung erbrachte. Eltern können

Aufwendungen für die Berufsausbildung ihrer Kinder grundsätzlich auch nicht nach § 33 EStG in Abzug bringen. Von § 33 EStG werden nur solche Unterhaltskosten erfasst, die einem über den üblichen Lebensunterhalt hinausgehenden besonderen und damit außergewöhnlichen Bedarf, beispielsweise einem krankheitsbedingten Ausbildungsmehrbedarf dienen (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2009 VI R 63/08, BFHE 227, 487, BStBl II 2010, 341, unter II.1.d). Ausbildungsunterhalt i.S. von § 1610 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --zu dem wie im Streitfall auch Studiengebühren gehören können-- ist hingegen kein atypischer Unterhaltsaufwand.

17 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de