
Datum: 29.11.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2532/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:1129.15K2532.06.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 3.5.2006 in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15.5.2006 wird abgeändert. Dem Beklagten wird aufge-gaben, die geänderte Steuerfestsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner den Klägern das Ergebnis dieser Berechnungen unverzüglich mitzuteilen und einen Bescheid mit den geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekannt zu geben.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten noch um die Frage, ob eine Schulgeldzahlung an eine englische Schule im Streitjahr 2003 als Sonderausgabe oder als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen ist.

Die Kläger gaben zunächst keine Einkommensteuererklärung für 2003 ab. Der Beklagte erließ daher am 26.10.2005 einen Einkommensteuerbescheid 2003, in dem er die Besteuerungsgrundlagen schätzte. Dagegen legten die Kläger Einspruch ein, ohne die Steuererklärung einzureichen. Der Beklagte erließ am 3.5.2006 einen Änderungsbescheid, in dem er die Einkommensteuer mit derselben Höhe festsetzte, jedoch den Abrechnungsteil änderte.

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.5.2006 wies der Beklagte den Einspruch der Kläger mangels Abgabe der Steuererklärung als unbegründet zurück.

1

2

3

4

5

Daraufhin haben die Kläger die vorliegende Klage erhoben, zu deren Begründung sie die Einkommensteuererklärung einreichten. Darin machten sie u. a. eine Schulgeldzahlung für den 1988 geborenen Sohn D in Höhe von 6.333 € geltend. Zugleich erklärten die Kläger, für diesen Sohn in 2003 ganzjährig Kindergeld erhalten zuhaben. Die Kläger haben im Streitjahr noch für 2 weitere Söhne (einen 20jährigen Studenten und ein weiteres 20jähriges Kind) Kindergeld bezogen.

beigefügt war eine Rechnung der Z School, ..., Großbritannien, die vom 9.7.2003 datiert und einen Rechnungsbetrag von insgesamt 3.926,31 Britischen Pfund ausweist. Nach Hinweis des Gerichts, dass darin auch Beträge für Versicherungen enthalten sind, reduzierten die Kläger ihr Begehren : Der Betrag für "Senior School Boarding Fee" in Höhe von 6.369 Pfund ergibt abzüglich eines Stipendium ("sixth form scholarships") in Höhe von 40% , also von 2.547,60 Pfund, rechnerisch 3.821,40 Pfund als anteiligem Rechnungsbetrag. 6

Die Kläger legen eine Bescheinigung der Schule vor, aus der sich ersehen lässt, dass die Gebühren ("fees") für das im September 2003 beginnende Schuljahr für den Besuch des "Senior House" "per term : Day" = 4.704 Pfund, und "per term : Boarding" mit 6.369 Pfund ansetzt werden, also mit einer Differenz von 1.665 Pfund. Auf Aufforderung des Gerichts, diesen Betrag aufzuschlüsseln auf Unterrichtserteilung, Beherbergung, Betreuung und Verpflegung haben die Kläger eine Bescheinigung der englischen Schule vorgelegt, nach der sich der Unterschiedsbetrag zwischen einem Tagesschüler und einem Internatsschüler im streitigen Zeitraum ("term autumn") auf 1.665 Pfund belaufen hat. Eine weitere Spezifizierung sei nicht zu erreichen gewesen. Die Kläger regen insoweit eine Schätzung an. 7

Die Kläger haben ein Urteil des Verwaltungsgerichts Köln vom 22.8.2007 10 K 2888/06 vorgelegt, durch das die Bezirksregierung Düsseldorf verpflichtet wird, dem Sohn der Kläger eine Bescheinigung auszustellen, in dem das IB-Diplom der Z School als Nachweis der allgemeinen Hochschulreife anerkannt wird, und zwar nicht beschränkt nur auf Hochschulen des Landes NRW. Zur näheren Begründung dieses Urteils wird auf dessen Entscheidungsgründe Bezug genommen. 8

Ausweislich eines – auf Aufforderung durch das Gericht -- vorgelegten Kontoauszugs haben die Kläger mit dem angeforderten Gesamtbetrag auch den o. g. anteiligen Betrag von 3.821,40 Pfund umgerechnet 5.530,25 € in 2003 gezahlt (Umrechnungskurs damals 0,691). 9

Nachdem mehrere andere Punkte in der Steuererklärung der Kläger im Klageverfahren zwischen den Beteiligten geklärt und die Frage deren Berücksichtigung zwischen den Beteiligten unstreitig geworden ist, verbleibt der Abzug des Betrages von 5.530,25 € als einziger Streitpunkt. 10

Die Kläger berufen sich nunmehr auf die Rechtsprechung des EuGH vom 11.9.2007. Eine Sonderung erfolge durch die hier streitigen Beträge nicht; vielmehr seien diese heutzutage erforderlich, um dem Kind eine entsprechend gute Ausbildung angedeihen zu lassen. Im übrigen seien die Anforderungen des Beklagten hinsichtlich einer Vergleichbarkeit der Schulausbildung zumindest durch das Urteil des Verwaltungsgerichts betreffend die Anerkennung des britischen Schulabschlusses als erfüllt anzusehen. 11

Die Kläger beantragen, 12

den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 3.5.2006 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 15.5.2006 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Werte aus der im Klageverfahren abgegebenen Steuererklärung zugrunde gelegt werden, einschließlich der 13

Zahlungen an Schulgeld in Höhe von jedoch mit folgenden Einschränkungen :

bei den Werbungskosten der Klägerin bei den Einkünften aus § 19 EStG - werden für die 14
Unterkunftskosten während der Klassenfahrt nach Österreich 120 € berücksichtigt, - werden
keine Kontoführungsgebühren (85 €) angesetzt, - werden für Arbeitsmittel 110 €
berücksichtigt - bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 182 Tage werden
angesetzt; bei den gewerblichen Einkünften des Klägers aus Hausverwaltung werden
2.817,03 € angesetzt.

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen mit der Maßgabe, dass die Einkommensteuer 2003 geändert 16
festzusetzen ist auf der Grundlage der Werte aus der im Klageverfahren abgegebenen
Steuererklärung, jedoch mit folgenden Einschränkungen:

bei den Werbungskosten der Klägerin bei den Einkünften aus § 19 EStG - werden für die 17
Unterkunftskosten während der Klassenfahrt nach Österreich 120 € berücksichtigt, - werden
keine Kontoführungsgebühren (85 €) angesetzt, - werden für Arbeitsmittel 110 €
berücksichtigt - bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 182 Tage werden
angesetzt; bei den gewerblichen Einkünften des Klägers aus Hausverwaltung werden
2.817,03 € angesetzt,

die steuerliche Berücksichtigung der Schulgeldzahlung unterbleibt 18

Der Beklagte ist der Ansicht, entsprechend der ihn bindenden Weisungslage sei auch nach 19
dem Urteil des EuGH ein Schulgeldabzug nicht zu gewähren. Dieser sei nur dann
zuzulassen, wenn die ausländische Schule den in der Norm genannten inländischen
entspreche, also zum Beispiel hinsichtlich der Ausbildung der Lehrer oder der vermittelten
Lerninhalte. Zudem seien in den geltend gemachten fees auch Anteile für Unterbringung und
Verpflegung – auch über Mittag – enthalten, die herauszurechnen seien. Das geltende
gemachte Schulgeld sei so hoch, dass es zu einer Sonderung nach der Rechtsprechung des
BVerfG führe.

Der Senat hat den Rechtsstreit durch Beschluss vom 13.9.2007 gemäß § 6 FGO zur 20
Entscheidung durch den Einzelrichter auf den Berichterstatter übertragen.

Auf die Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 25.10.2007 und vom 29.11.2007 wird 21
Bezug genommen.

Entscheidungsgründe : 22

Die Klage ist nur nach Maßgabe des Tenors begründet und im übrigen unbegründet. 23

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid und die dazu ergangene 24
Einspruchsentscheidung vom 15.5.2006 sind nur insoweit rechtswidrig und verletzen die
Kläger daher nur insoweit in ihren Rechten. Denn zu unrecht hat der Beklagte die
Einkommensteuer insoweit festgesetzt, als dass er – was zwischen den Beteiligten
inzwischen unstreitig ist – nicht die nunmehr vorliegenden Werte aus der im Klageverfahren
eingereichten Einkommensteuererklärung zugrunde gelegt hat, jedoch mit folgenden
Einschränkungen : Bei den Werbungskosten der Klägerin bei den Einkünften aus § 19 EStG
sind für die Unterkunftskosten während der Klassenfahrt nach Österreich 120 € zu
berücksichtigen, es werden keine Kontoführungsgebühren (85 €) angesetzt, es werden für
Arbeitsmittel 110 € berücksichtigt, und bei den Fahrten der Klägerin zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte werden 182 Tage angesetzt; bei den gewerblichen Einkünften des Klägers aus Hausverwaltung werden 2.817,03 € angesetzt. Hingegen ist die Klage insoweit unbegründet, als der Beklagte zu Recht den Abzug der Zahlung eines Betrages von 5.530,25 € als Schulgeld abgelehnt hat.

I. 25

Darüber, dass die Festsetzung der Einkommensteuer 2003 auf der Grundlage der Werte der im Klageverfahren abgegebenen Steuererklärung unter Berücksichtigung im Tenor gemachten Einschränkungen zu ändern ist, besteht Einigkeit zwischen den Beteiligten, die im Laufe des Klageverfahrens unter Mitwirkung des Gerichts erzielt worden ist. Das Gericht sieht insoweit von einer näheren Begründung ab, da die Kläger mit ihrem Klageantrag ihr Klagebegehren insoweit teilweise eingeschränkt haben und der Beklagte einen - bis auf den Punkt der Schulgeldzahlung - dementsprechend eingeschränkten Klageabweisungsantrag gestellt hat. 26

II. 27

Die Zahlung des Betrages von 5.530,25 € ist weder nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG als Sonderabgabe noch als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG steuermindernd zu berücksichtigen. 28

1) 29

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG können 30 v.H. 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, als Sonderausgaben abgezogen werden. Ausgenommen ist das Entgelt für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung (BFH-Urteil vom 14.12.2004 XI R 32/03, BFHE 209,40 , BStBl II 2005,518 mit weiteren Nachweisen). Der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG bezweckt die Förderung von Privatschulen unter gleichzeitiger Beschränkung des Abzugs auf den Besuch solcher Schulen, die in gewisser Weise in das öffentliche Schulwesen einbezogen sind, bestimmte staatliche Anforderungen erfüllen müssen und deshalb typischerweise besonders förderungsbedürftig sowie förderungswürdig sind (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Juni 1997 X R 77/94, BFHE 183, 432, BStBl II 1997, 615; X R 74/95, BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617, und X R 144/95, BFHE 183, 445, BStBl II 1997, 621). 30

Mit Urteil vom 11.9.2007 Rs. C-76/05 (Schwarz und Gootjes-Schwarz) hat der EuGH im Vorabentscheidungsverfahren entschieden, dass dann, wenn Steuerpflichtige eines Mitgliedstaats ihre Kinder zur Schulausbildung in eine Schule in einem anderen Mitgliedstaat schicken, deren Leistungen nicht unter Art. 49 EG fallen (also keine Privatschulen sind, die sich im wesentlichen aus privaten Mitteln finanzieren) , Art. 18 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen steht, die vorsieht, dass Schulgeldzahlungen an bestimmte Schulen im Inland als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt werden können, diese Möglichkeit aber in Bezug auf Schulgeldzahlungen an Schulen in anderen Mitgliedstaaten generell ausschließt (Tenor zu 1.; Urteil zur Veröffentlichung in der Sammlung der Rechtsprechung 2007 bestimmt, noch n.v., juris). Gleiches gilt für Privatschulen, da dann ein Verstoß gegen Art. 49 EG vorliegt (Tenor zu 2. des o. g. Urteils). 31

Im Vorlagefall hatten die Kläger Schulgeldzahlungen für den Besuch einer Schule in Schottland steuerlich geltend gemacht; die Beträge umfassten keine Teilbeträge für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung (siehe das Urteil des EuGH, Randnr. 9).

Der deutsche Gesetzgeber hat aus dem Urteil des EuGH bisher keine Konsequenzen gezogen. Die für den Beklagten zuständige OFD hat eine Weisung herausgegeben, wonach in derartigen Fällen nicht unter Hinweis auf die Belegenheit der Schule im EG-Ausland der Abzug der Schulgeldzahlungen abgelehnt werden solle. 33

Voraussetzung für den Schulgeldabzug war nach der Rechtsprechung des BFH bisher, dass die Schule gemäß Art. 7 Abs. 4 GG oder als Ersatzschule eigener Art nach Landesrecht tatsächlich als Ersatzschule genehmigt oder als allgemeinbildende Ergänzungsschule tatsächlich anerkannt worden ist. Diese Rechtsprechung widerspricht insofern europäischem Recht, als dadurch der Abzug von Schulgeld für den Besuch einer Schule im EG-Ausland ausgeschlossen war. 34

2. 35

Die Norm des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist daher wegen des Anwendungsvorrangs des EG-Rechts normerhaltend europarechtskonform auszulegen. 36

a) 37

Dies führt dazu, dass jedenfalls dann, wenn die Schule im EG-Ausland – gleichgültig ob öffentliche oder Privatschule im Sinne des EuGH-Urteils – zu einem im Inland ohne Abstriche anerkannten Schulabschluss führt, der Besuch dieser Schule dem Grunde nach zu einer Abzugsfähigkeit des dafür gezahlten Schulgeldes – also ohne Beträge für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung – führen kann. Demnach wäre dies hier angesichts des Urteils des Verwaltungsgerichts Köln, nachdem das vom Sohn der Kläger an der Z School erworbene IB-Diplom bundesweit – und nicht nur auf das Land NRW bezogen - als Nachweis der allgemeinen Hochschulreife anzuerkennen ist, zu bejahen. 38

Weitergehender Anforderungen an die Schule, wie die vom Beklagten vorgebrachte Gleichwertigkeit der Lehrerausbildung oder des vermittelten Lehrstoffes erscheinen europarechtlich bedenklich, kann jedoch hier offen bleiben. Denn wenn an der Schule, um deren Schulgeld es geht, einen bundesweit anerkannter Abschluss möglich ist, ist diese als Schule anzusehen, deren Schulgeld in europarechtskonformer Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG dem Grunde nach abzugsfähig ist. 39

b) 40

Weitere Voraussetzung der Anerkennung von Schulgeldzahlungen ist jedoch, dass durch die Höhe der gezahlten Beträge keine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern gefördert wird. Denn das BVerfG hat Art. 7 Abs. 4 Satz 3 des Grundgesetzes auch dann als verletzt angesehen, wenn die Schule nicht mehr allgemein zugänglich ist. Im Grundsatz müssen alle Schüler ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Lage die Privatschule besuchen können (BVerfG-Urteil vom 8. April 1987 1 BvL 8, 16/84, BVerfGE 75, 40, 63 f.; zum Ganzen auch BFH-Urteil vom 14. Dezember 2004 XI R 66/03, BStBl. II 2005, 473). 41

Für das Jahr 1983 hat das BVerfG festgestellt, dass schon ein Schulgeld von 170 bis 190 DM monatlich zu einer verfassungsrechtlich untersagten Sonderung nach den Besitzverhältnissen führt (BVerfG in BVerfGE 90, 107). 42

Abgesehen davon, dass eine verschärfte Sonderung von Schülern auch im Hinblick auf die zusätzlich anfallenden Unterbringungskosten eintreten kann, ist nach der zutreffenden Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 14. Dezember 2004 XI R 66/03, BStBl. II 2005, 473) beispielsweise ein allgemeines Recht auf Besuch einer Privatschule, die umgerechnet im dortigen Streitjahr 1998 ein monatliches Schulgeld in Höhe von ca. 3 600 DM erhoben hat, nicht mehr gewährleistet. Im dem der BFH-Entscheidung vom 18. Juli 2005 (XI B 50/04, BFH/NV 2005, 266) zugrunde liegenden Sachverhalt hatte allein schon die "Gebühr für Herbst 2001" 4.708,62 britische Pfund (umgerechnet 14.690 DM) und die in diesem Betrag enthaltene Gebühr für Unterricht 2.715 britische Pfund (= 8.470,80 DM) betragen.	43
c)	44
Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze, denen der Senat folgt, war die Z School im Streitjahr 2003 keine allgemein zugängliche Schule und daher ein Abzug des Schulgeldes nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG auch nach normerhaltender europarechtskonformer Auslegung nicht zu gewähren.	45
Denn im Streitjahr 2003 lag das durchschnittliche monatliche Haushaltseinkommen brutto bei 3.561 €, netto bei 2.833 €, und die ausgabefähigen Einkommen und Einnahmen - also das verfügbare Einkommen (siehe dazu den methodischen Hinweis, Statistisches Jahrbuch für 2006, S. 547) -- bei 2.885 € (Statistisches Jahrbuch 2006 für die Bundesrepublik Deutschland, S. 552 und 553).	46
Wenn man diesem Wert den vollen von den Kläger als "senior school boarding fee" bezahlten Betrag von umgerechnet 5.530,25 € gegenüberstellt, der für den "term autumn" gezahlt worden ist, so ist von einem monatlichen Betrag von 1.382,56 € auszugehen, da der autumn term gerichtsbekanntermaßen regelmäßig von Anfang/Mitte September bis etwa Mitte Dezember geht, also rund 4 Monate umfasst. Unter Berücksichtigung der notwendigen (durchschnittlichen) Ausgaben für Lebenshaltungskosten bleibt damit kein finanzieller Raum, um einem – von drei zu unterhaltenden Kindern – ein monatliches Schulgeld in dieser Höhe zu finanzieren (vgl. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 11.07.2007 2 K 1741/06, EFG 2007, 1943-1944, das dies für ein Schulgeld von umgerechnet 1.247,39 € bei nur einem weiteren unterhaltsberechtigten Kind bejaht).	47
Aber auch wenn man dem Vortrag der Kläger folgend den Unterschiedsbetrag zwischen den Tagesschülern und den Internatsschülern in Höhe von – unstreitig – 1.665 Pfund pro term abzieht und nur einen Betrag von 2.156 Pfund, also umgerechnet 3.120,69 €, zugrunde legt, verbleiben monatlich 780,17 €. Auch dieser Wert erscheint angesichts des verfügbaren Durchschnittseinkommens von 2.885 € monatlich bei drei unterhaltsberechtigten Kindern als zu hoch, als dass eine Sonderung nach den Besitzverhältnissen auszuschließen wäre.	48
Nach der zutreffenden Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 14. Dezember 2004 XI R 66/03, BStBl. II 2005, 473) ist überdies zu berücksichtigen, dass eine verschärfte Sonderung von Schülern auch im Hinblick auf die zusätzlich anfallenden Unterbringungskosten eintreten kann. Zwar konnten die Kläger trotz weiteren Bemühens eine weitere Auffächerung der fees nicht beibringen, doch ist unstreitig eine Differenz von 1.665 Pfund für die Internatsschüler aufbringen gewesen. Dieser Betrag entfällt demnach auf Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. Alleine das im Streitjahr gezahlte monatliche Schulgeld zuzüglich der Kosten der Unterkunft sowie für Verpflegung summieren sich auf 1.382,56 €. Es bedarf keiner weiteren Ausführungen, dass Normalverdiener sich einen derartigen Schulaufenthalt bei einem durchschnittlichen verfügbaren Einkommen von 2.885 € nicht leisten können.	49

3.

Der Beklagte hat weiterhin zu Recht die für den Schulbesuch des Sohnes geltend gemachten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd berücksichtigt. Nach § 33a Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 EStG sind Aufwendungen für die --auch die Schulausbildung umfassende-- Berufsausbildung von Kindern nicht als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG zu berücksichtigen. Nach der zutreffenden Rechtsprechung des BFH schließt § 33a Abs. 5 EStG den Abzug von Aufwendungen für die Ausbildung des Kindes grundsätzlich nur dann nicht aus, wenn durch außergewöhnliche Umstände --wie die Krankheit des Kindes-- zusätzliche durch den Ausbildungsfreibetrag und den Familienleistungsausgleich nicht abgegoltene besondere Aufwendungen entstehen (BFH-Urteil vom 27.9.2007 III R 28/05, BFHE n.n., BFH/NV 2008, 148). Dieser Fall liegt hier nicht vor.

4.

Da die Ermittlung des festzusetzenden Betrages an Einkommensteuer einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert, wird dem Beklagten gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO aufgegeben, die nach Maßgabe dieser Urteilsgründe geänderte Steuerfestsetzung zu errechnen, den Klägern das Ergebnis dieser Berechnungen unverzüglich mitzuteilen und einen Beschied mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekannt zu geben.

III.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, soweit die Kläger unterlegen sind, und im übrigen aus § 137 Satz 1 FGO.

IV.

Gründe für eine Zulassung der Revision sind nicht ersichtlich. Nachdem der EuGH die Rechtslage hinsichtlich der Vereinbarkeit des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG geklärt hat, war der Streitfall nach europarechtlicher Auslegung der Norm unter Heranziehung der weiterhin geltenden verfassungsrechtlichen Anforderungen zu entscheiden.