Finanzgericht Köln, 7 K 2854/08

Datum:	18.03.2009
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 2854/08
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2009:0318.7K2854.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Kläger aus verfassungsrechtlichen Gründen einen Anspruch auf Gewährung eines Ausbildungsfreibetrags (§ 33 a Abs. 2 S. 1 EStG) für ihre Tochter haben, die im Streitjahr das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte. 2

Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten sie Kosten für die Ausbildung und Unterkunft ihrer gemeinsamen Tochter J i.H.v. 3.317,00 € als Sonderausgaben (dauernde Lasten) geltend. J wurde am ....1989 geboren und schloss im Juni 2006 ihre Schulzeit mit dem Abitur ab. Seit dem 01.10.2006 studiert sie Wirtschaftswissenschaften an der BUW. In der Semesterzeit wohnt sie in ihrer eigenen Wohnung in W-Stadt, K-Straße. Die als Sonderausgaben geltend gemachten Aufwendungen betreffen im Wesentlichen die Kosten für die Unterkunft, die Umzugskosten und die Studiengebühren. Wegen der Einzelheiten wird insoweit auf die Steuererklärung verwiesen. 3

In dem Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 31.08.2007 berücksichtigte der Beklagte die geltend gemachten Sonderausgaben nicht. In den Erläuterungen zu dem Bescheid wies er darauf hin, dass die Aufwendungen für Ausbildung und Unterhalt mit dem Kinderfreibetrag bzw. dem Kindergeld abgegolten und daher nicht als dauernde Last abziehbar seien. 4

5

Die Kläger legten gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch ein, mit dem sie für ihre Tochter J die Berücksichtigung eines Ausbildungsfreibetrages nach § 33 a Abs. 2 EStG in Höhe von 924,00 € begehrten. Der Einspruch blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 31.07.2008 lehnte der Beklagte die Gewährung des Ausbildungsfreibetrages gemäß § 33 a Abs. 2 EStG mit der Begründung ab, dieser Freibetrag könne nur für volljährige Kinder in Ansatz gebracht werden. J sei im Streitjahr noch minderjährig gewesen. Daher würden die ausbildungsbedingten Mehrkosten, die durch eine auswärtige Unterbringung entstanden seien, grundsätzlich durch den Kinderfreibetrag und den Ausbildungsfreibetrag gemäß § 32 Abs. 6 EStG als abgedeckt gelten. Eine Hochbegabung, wie sie bei der Tochter der Kläger vorliege, stelle keinen Ausnahmefall dar, der neben dieser Pauschalregelung eine besondere steuerliche Berücksichtigung in Form einer außergewöhnlichen Belastung rechtfertige (Hinweis auf Urteil des FG Köln vom 14.02.2008, 10 K 7404/01, EFG 2008, 677).

Mit der vorliegenden Klage begehren die Kläger weiterhin die Berücksichtigung des Ausbildungsfreibetrages gemäß § 33 a Abs. 2 S. 1 EStG für ihre Tochter J. Es sei insbesondere im Hinblick auf die immer kürzer werdende gymnasiale Ausbildungszeit unverständlich, dass an der in § 33 a Abs. 2 S. 1 EStG enthaltenen Altersbeschränkung festgehalten werde. Ziel dieser Freibetragsregelung sei es nämlich, erhöhte Ausgaben der Steuerpflichtigen zu mildern. Darüber hinaus würden durch die Altersgrenze minderjährige Kinder, die aufgrund des Überspringens von einzelnen Klassenstufen ihre schulische Laufbahn früher beendeten, nicht die gleiche Förderung zuteil, wie den Kindern, die erst mit Vollendung des 18. Lebensjahres ein Studium aufnähmen. Daher sei im Streitfall auch der Gleichbehandlungsgrundsatz aus Artikel 3 GG verletzt. 6

Die Kläger beantragen, 7

zusätzlich einen Ausbildungsfreibetrag für die Tochter J i.H.v. 924,00 € zu berücksichtigen und die Einkommensteuer 2006 entsprechend herabzusetzen, 8

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 9

Der Beklagte beantragt, 10

die Klage abzuweisen. 11

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung. 12

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 13

Die Klage ist unbegründet. 14

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). 15

Der Beklagte hat zu Recht die Berücksichtigung eines Ausbildungsfreibetrages gemäß § 33 a Abs. 2 S. 1 EStG abgelehnt. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Ausbildungsfreibetrages liegen nicht vor, weil J im Streitjahr durchgehend minderjährig war. 16

Gemäß § 33 a Abs. 2 S. 1 EStG kann ein Steuerpflichtiger zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes einen Freibetrag i.H.v. 924,00 € je Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Zusätzliche Voraussetzung ist, dass für dieses Kind ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld besteht. 17

J, die gemeinsame Tochter der Kläger, ist am ....1989 geboren und wurde damit erst im Jahr 2007 volljährig. Im Streitjahr kommt deshalb eine Gewährung des Ausbildungsfreibetrages schon im Hinblick auf die Altersgrenze nicht in Betracht. 18

Die Regelung des § 33 a Abs. 2 S. 1 EStG, die die Berücksichtigung eines Ausbildungsfreibetrags von der Volljährigkeit des Kindes abhängig macht, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie steht insbesondere im Einklang mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Artikel 3 Abs. 1 GG. Die Einführung der Altersgrenze stellt eine mit Artikel 3 Abs. 1 GG vereinbare Typisierung und keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von minderjährigen und volljährigen Auszubildenden dar. Es besteht für den Senat keine Veranlassung, dass Verfahren auszusetzen und gemäß Artikel 100 GG eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen. 19

Artikel 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (Beschluss des BVerfG vom 25.02.2008 2 BvL 14/05, DVBl 2008, 652, BVerfGE 98, 365, 385). Er verbietet sowohl ungleiche Belastungen wie auch ungleiche Begünstigungen. Unzulässig ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem einem Personenkreis eine Begünstigung gewährt wird, einem anderen Personenkreis die Begünstigung aber vorenthalten bleibt, ohne dass sich ausreichende Gründe für die gesetzliche Differenzierung finden lassen (BVerfG in DVBl 2008, 652, BVerfGE 93, 386, 396). Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich dabei unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfG in DVBl 2008, 652, BVerfGE 93, 386, 396). Eine Verletzung von Artikel 3 Abs. 1 GG liegt vor, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen Gruppe unterschiedlich behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können. Exakte Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (BVerfG in DVBl 2008, 652). 20

Für die im Streitfall in Frage stehende Berücksichtigung von Ausbildungskosten ergibt sich insoweit Folgendes: 21

Unterhaltsaufwendungen für Kinder muss der Staat bei der Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit berücksichtigen. Er muss den Unterhaltsaufwand in dem Umfang als zu versteuerndes Einkommen außer Betracht lassen, in dem die Aufwendungen für die Gewährleistung des Existenzminimums der Kinder erforderlich sind (Beschluss des BVerfG vom 10.11.1998 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl II 1999, 182; BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 12.01.2006 2 BvR 660/05, HFR 2006, 506). 22

Hiervon zu trennen sind Aufwendungen im Sinne des § 33 a Abs. 2 S. 1 EStG für die Berufsausbildung von Kindern, die nicht nur der Sicherung des Existenzminimums dienen, sondern darüber hinausgehen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz folgt zwar für das Steuerrecht, dass die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet werden muss. Das gilt insbesondere für das Einkommensteuerrecht. Gleichwohl müssen Aufwendungen für die Berufsausbildung von Kindern, insbesondere für deren auswärtige Unterbringung, im Steuerrecht von Verfassungs wegen nicht genauso behandelt werden, wie Aufwendungen für die Sicherung des Existenzminimums. Ausgaben dieser Art unterscheiden sich von solchen Unterhaltsleistungen, die der Sicherung des Existenzminimums dienen, dadurch, dass sie 23

nicht mit der gleichen Zwangsläufigkeit entstehen. Sie sind für die Familie auch nicht "verloren", sondern stellen – zumindest auf längere Sicht – Investitionen der Eltern in die wirtschaftliche und gesellschaftliche Zukunft ihrer Kinder dar (vgl. Urteil des FG Bremen vom 16.07.2008 4 K 205/06 (4), EFG 2009, 128, m.w.N.).

Das bedeutet zwar nicht, dass die steuerliche Berücksichtigung solcher Belastungen vollständig in das Ermessen des Gesetzgebers gestellt wäre. Die Eltern können sich ihnen nicht beliebig entziehen, wie das bei den anderen privaten Aufwendungen in der Regel der Fall ist. Im Gegenteil sind Eltern schon nach dem Unterhaltsrecht des BGB weitgehend dazu verpflichtet, ihren Kindern zumindest eine Berufsausbildung zu finanzieren. Hinzu kommt, dass der Wert der Investition mindestens ebenso der Allgemeinheit zu Gute kommt, in deren Interesse es liegt, dass möglichst viele ihrer Mitglieder eine qualifizierte Ausbildung erhalten. Aus diesem Grund ist der Staat von Verfassungswegen verpflichtet, einen gewissen Anteil der Ausbildungskosten entweder unmittelbar zu übernehmen oder ihn doch wenigstens bei der Besteuerung der Eltern als Minderung ihrer Leistungsfähigkeit anzuerkennen. 24

Die Entscheidung darüber, in welchem Umfang und unter welchen Voraussetzungen das zu geschehen hat, liegt aber grundsätzlich beim Gesetzgeber (vgl. Beschluss des BVerfG vom 26.01.1994 1 BvL 12/86, BStBl II 1994, 307). Hierbei ist dem Gesetzgeber ein weiter Ermessensspielraum eingeräumt (vgl. BVerfG-Nichtannahmebeschluss vom 12.01.2006 2 BvR 660/05, BFH/NV 2006, Beilage 3, 362). Wählt er den Weg der steuerlichen Absetzbarkeit von Ausbildungsaufwendungen wie in § 33 a Abs. 2 EStG so darf er generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen. Er kann insbesondere atypische Fälle unberücksichtigt lassen, deren Einbeziehung nur unter Schwierigkeiten zu bewältigen wäre und die nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10.04.1997 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1; BFH-Urteil vom 15.07.2003 VIII R 78/99, BStBl II 2003, 841, m.w.N.). 25

Diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen wird die Regelung in § 33 a Abs. 2 EStG auch im Hinblick auf die von den Klägern beanstandete Altersgrenze gerecht. Der Gesetzgeber bewegt sich mit der Festlegung der Altersgrenze noch innerhalb des ihm zustehenden Gestaltungsspielraums. Er durfte typisierend davon ausgehen, dass bei minderjährigen Kindern eine auswärtige Unterbringung grundsätzlich nicht notwendig ist (vgl. Heger in Blümich, § 33 a Rz. 48; Hufeld in Kirchhof /Söhn/Mellinghoff, EStG, EStG § 33 a Rz. C 2; Fuhrmann in Korn, EStG § 33 a EStG Rz. 48). Die mit einer Altersgrenze verbundene starre Regelung ist von Verfassungs wegen grundsätzlich hinzunehmen und kann nicht durch Hinweis auf besondere Ausnahmefälle als gleichheitswidrig beurteilt werden (vgl. hierzu zur früheren Rechtslage u. a, Urteil des FG Hamburg vom 25.04.1989 I 29/86, EFG 1990, 65; Urteil des FG Düsseldorf vom 22.10.1979 VII 71/79 E, EFG 1980, 240; Urteil des FG Bremen vom 23.05.1980 I 199/79, EFG 1980, 450). Die Differenzierung nach dem Lebensalter ist bei der in § 33 a Abs. 2 EStG angewandten typisierenden Betrachtungsweise sachgerecht. Sie stellt keinen Verstoß gegen das Willkürverbot dar. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Aufwendungen, die durch die Ausbildung volljähriger Kinder verursacht werden regelmäßig höher liegen, als die für die Ausbildung minderjähriger Kinder (vgl. FG Hamburg in EFG 1990, 65). Die mit einer Altersgrenze verbundene starre Regelung muss von Verfassungs wegen grundsätzlich hingenommen werden und kann nicht durch Hinweis auf Einzelfälle, wie zum Beispiel eine Hochbegabung, als gleichheitswidrig beurteilt werden. Bei dieser Beurteilung ist auch zu berücksichtigen, dass eine ggf. krankheitsbedingte auswärtige Unterbringung minderjähriger Kinder über § 33 EStG berücksichtigt werden könnte (vgl. Heger, a.a.O., § 33 a EStG Rz. 48). 26

27

Offen bleiben kann in diesem Zusammenhang, ob die vom Gesetzgeber gewählte Altersgrenze im Hinblick auf die mittlerweile umfassend eingeführte Verkürzung der Schulzeit bis zum Abitur von dreizehn auf zwölf Jahre künftig anders zu beurteilen sein könnte. Im Streitjahr kommt diese Umstellung nämlich noch nicht zum Tragen.

Die den Klägern entstandenen Ausbildungskosten für ihre Tochter J können auch nicht gemäß § 33 EStG als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd berücksichtigt werden. 28

Gemäß § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Eine Zwangsläufigkeit in diesem Sinne liegt nach § 33 Abs.2 EStG vor, wenn der Steuerpflichtige sich den Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. 29

Ausbildungskosten im Hinblick auf eine auswärtige Unterbringung können allerdings gemäß § 33a Abs. 5 EStG nicht nach § 33 EStG steuerlich berücksichtigt werden. § 33 a Abs. 5 EStG schließt eine Steuerermäßigung nach § 33 EStG nämlich in den Fällen aus, in denen der vom Steuerpflichtigen geltend gemachte Sachverhalt grundsätzlich von den Spezialregelungen in § 33 a Abs. 1 bis 3 EStG erfasst wird. Dies ist unter anderem dann gegeben, wenn es sich um Aufwendungen für die Berufsausbildung von Kindern im Sinne des § 33 a Abs. 2 EStG handelt. § 33 a Abs. 2 enthält in Bezug auf die Berücksichtigung von Ausbildungskosten, die durch die auswärtige Unterbringung von Kindern entstehen, eine abschließende Regelung, die die Anwendung des § 33 EStG grundsätzlich ausschließt. Lediglich dann, wenn einem Steuerpflichtigen durch außergewöhnliche Umstände zusätzliche, durch die Pauschalregelungen in § 33 a Abs. 1 bis 3 EStG nicht abgegoltene Aufwendungen, entstehen, wie z. B. Krankheitskosten, können diese nach § 33 EStG abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 04.07.2002 III R 8/01, BStBl II 2002, 760). 30

Der im Streitfall zu beurteilende Sachverhalt, dass ein Kind wegen sog. "Hochbegabung" die Möglichkeit hat, vor Vollendung des 18. Lebensjahres ein Studium zu beginnen, stellt keinen Ausnahmefall in diesem Sinne dar, der eine besondere steuerliche Berücksichtigung gem. § 33 EStG neben der gesetzlichen Pauschalregelung des § 33 a Abs. 2 EStG rechtfertigt. Es fehlt insoweit schon an klaren Abgrenzungskriterien dafür, weshalb gerade im Fall der Hochbegabung eine solche Außergewöhnlichkeit vorliegen soll (vgl. FG Köln, Urteil vom 14.02.2008 10 K 7404/01, EFG 2008, 677; FG Münster, Urteil vom 26.02.2003 1 K 1545/01 E, EFG 2003, 1084). Dabei ist vor allem zu berücksichtigen, dass auch nicht hochbegabte Kinder, ohne Abschluss des Abiturs, vor Eintritt der Volljährigkeit durchaus eine auswärtige Ausbildung, wenn auch grundsätzlich nicht auf einer Hochschule, beginnen können. 31

Der Fall einer abgekürzten Schulzeit aufgrund einer Hochbegabung ist nicht mit krankheitsbedingten Kosten zu vergleichen, die bei einem unterhaltspflichtigen Dritten neben der Pauschalregelung des § 33 a Abs. 2 EStG als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind. Krankheitskosten erwachsen dem Steuerpflichtigen nämlich regelmäßig zwangsläufig, weil er sich ihnen nicht entziehen kann (vgl. BFH-Urteil vom 07.06.2000 III R 54/98, BStBl II 2001, 94). 32

Mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung eines Ausbildungsfreibetrages gemäß § 33 a Abs. 2 EStG ist der Bedarf der Kläger für die Ausbildung ihrer Tochter J nach der Systematik des im EStG manifestierten Familienleistungsausgleichs durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 oder durch das 33

Kindergeld abgedeckt (vgl. § 31 S. 1 EStG).

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 34

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 35

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE