
Datum: 14.08.2015
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1563/15 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2015:0814.4K1563.15E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob Studienentgelte für ein Studium an einer privaten Fachhochschule als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen sind. 1

Die Kläger sind Eheleute und werden für das Streitjahr 2013 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger bezog für seine Tochter, die aus erster Ehe hervorging, die hälftigen kindbedingten Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG. Die Tochter studiert nach ihrem Abitur seit Oktober 2013 an der xxx in J im Rahmen eines Bachelor-Studiengangs „...“. Die xxx ist eine nichtstaatliche akademische Bildungseinrichtung, die am 00.00.0000 durch das seinerzeitige 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 (vgl. hierzu auch <http://www>). Die xxx finanziert sich im Wesentlichen durch Studienentgelte. 2

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger von ihm für das Wintersemester 2013/2014 getragene Entgelte in Höhe von 3.555,- € als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG geltend. 3

4

Der Beklagte lehnte den Sonderausgabenabzug im Einkommensteuerbescheid vom 12.11.2014 ab und begründete dies damit, dass die xxx keine allgemein- bzw. berufsbildende Schule sei.

Der Einspruch blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 17.4.2015 führte der Beklagte aus, Hochschulen sowie Fachhochschulen seien nach Maßgabe des Schreibens des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 9.3.2009 keine Schulen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG (BStBl I 2009, 487). 6

Zur Begründung ihrer Klage tragen die Kläger im Wesentlichen vor: 7

Die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG verwende übergreifend den Begriff der „Schule“. Nach dem Wortlaut des Gesetzes fielen hierunter auch Hochschulen. Eine generelle Ausklammerung privater Hochschulen sei nicht möglich; nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) könnten Hochschulen auch (Ersatz-)Schulen i.S. des Gesetzes sein (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 5.11.2002 IX R 32/02). Die xxx sei eine staatlich anerkannte und akkreditierte Schule. Die dort angebotenen Studiengänge führten zu einem allgemein- bzw. berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss. Bei dem Studienabschluss, den die Tochter anstrebe, handele es sich um einen berufsqualifizierenden Abschluss eines mehrstufigen Studienmodells. Insbesondere verfüge der Studiengang über allgemeinbildende Elemente, so z.B. die ausdrücklich angestrebte Vermittlung interkulturellen Verständnisses sowie umfassender Sprachkenntnisse. 8

Eine formale behördliche Anerkennung des Abschlusses könne für den Sonderausgabenabzug nicht entscheidend sein. Diese Anerkennungsvoraussetzung erscheine willkürlich und eröffne die angesichts der Steuergleichheit bedenkliche und ungerechtfertigte unterschiedliche Behandlung gleichliegender Sachverhalte, wenn und soweit die inhaltlichen Anforderungen an den Schulabschluss prinzipiell zu bejahen seien. Dies führe zudem zu einer unzumutbaren Einschränkung des Rechts auf freie Schulwahl. 9

Die Kläger beantragen (sinngemäß), 10

den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 12.11.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.4.2015 dahingehend abzuändern, dass zusätzliche Sonderausgaben in Höhe von 1.067,- € (= 30 % von 3.555,- €) berücksichtigt werden; 11

hilfsweise - für den Fall des Unterliegens - die Revision zuzulassen. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Zur Begründung trägt der Beklagte vor: Der Kläger habe für seine Tochter kein Schulgeld, sondern Studiengebühren gezahlt. Es handele sich um Zahlungen für die Teilnahme an einem Studiengang, der zu einem akademischen Grad führe; dieser stelle keinen Abschluss einer allgemeinbildenden Schule dar. Abschlüsse i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG seien der Haupt- oder Realschulabschluss, die Fachhochschulreife bzw. das Abitur. Der von der Tochter angestrebte „Bachelor of Science“ sei kein allgemeiner, berufsqualifizierende Abschluss; die Vermittlung von allgemeiner Bildung sei im Vergleich zum gesamten Inhalt des Studiengangs von nachrangiger Bedeutung. 15

Eine Einschränkung der freien Schulwahl sei nicht erkennbar. Schulabschlüsse seien bundeseinheitlich geregelt; das gesamte Schulwesen stehe unter staatlicher Aufsicht (Art. 7 16

Abs. 1 des Grundgesetzes - GG -). Private Schulen bedürften der staatlichen Genehmigung und unterstünden den Landesgesetzen, Art. 7 Abs. 4 GG.

Die xxx stelle auch keine (Ersatz-)Schule i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG dar. 17

Die Auffassung der Kläger, dass es auf die formelle Anerkennung durch die zuständigen Kultusbehörden nicht ankommen dürfe, sondern einzig darauf abzustellen sei, ob die inhaltlichen Anforderungen an den Schulabschluss zu bejahen wären, widerspreche dem Gesetzeswortlaut von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG. 18

Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf die Verwaltungsvorgänge und die Schriftsätze der Beteiligten. 19

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 20

Entscheidungsgründe: 21

Die Klage, über die der Senat mit Einverständnis der Beteiligten ohne die Durchführung einer mündlichen Verhandlung entscheiden konnte (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -), ist unbegründet. Der Beklagte hat die Entgelte, die der Kläger im Streitjahr 2013 für das Bachelor-Studium seiner Tochter an der xxx zahlte, zu Recht nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG zum Abzug zugelassen. Eine steuerliche Berücksichtigung nach anderen Tatbeständen kommt ebenfalls nicht in Betracht. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 12.11.2014 und die hierauf ergangene Einspruchsentscheidung vom 17.4.2015 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 22

1. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung ist als Sonderausgabe abzugsfähig 30 % des Entgelts (höchstens 5.000,- €), das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er Anspruch auf einen Kinderfreibetrag 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 hierfür ist zum einen, 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. Zum anderen muss 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 allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führen (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG). Der Besuch einer anderen Einrichtung, die auf einen Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss i.S. von Satz 2 der Vorschrift ordnungsgemäß vorbereitet, steht einem Schulbesuch i.S. von Satz 1 der Vorschrift gleich. 23

2. Die vorgenannten Voraussetzungen sind im Streitfall nicht gegeben. 24

a. Bei der xxx handelt 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. 25

aa. Die steuerliche Berücksichtigung von Schulgeldzahlungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG wurde durch das Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz vom 13.12.1990 26

(BGBl I 1990, 2775) mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 1991 geschaffen. Anlass hierfür war, dass es die Finanzverwaltung zuvor zugelassen hatte, einen Teil des an Privatschulen zu entrichtenden Schulgeldes als Spende nach § 10b EStG abzuziehen. Dies missbilligte der BFH, da die von der Schule erbrachte Gegenleistung - Vermittlung von Bildung und Wissen - einer Qualifizierung des Schulgeldes als Spende entgegenstand und ein einheitliches Leistungsentgelt zudem nicht aufgeteilt werden konnte (BFH-Urteil vom 25.8.1987 IX R 24/85, BStBl II 1987, 850; vgl. auch Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rdnr. 270). Dementsprechend knüpfte der Gesetzgeber in der ursprünglichen, ab dem Jahr 1991 geltenden Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG für den Schulgeldabzug an die landesschulrechtlichen Begriffe an (vgl. BFH-Urteil vom 29.4.2009 X R 30/08, BFH/NV 2009, 1623). Begünstigt war das Schulgeld für den Besuch einer gemäß Art. 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschule sowie einer nach Landesrecht anerkannten allgemeinbildenden Ergänzungsschule. Erforderlich war (und ist nach wie vor), dass die sich in freier Trägerschaft befindliche Schule den Schulformen der jeweiligen Landesschulgesetze zuweisen ließ bzw. lässt (vgl. z.B. §§ 10 ff. SchulG NRW, d.h. Grund-, Haupt-, Real- und Gesamtschulen, Gymnasien, Orte der sonderpädagogischen Förderung sowie Kollegschulen). Hochschulen, d.h. insbesondere (private) Universitäten und Fachhochschulen, unterfallen grundsätzlich nicht dem sachlichen Anwendungsbereich der Schulgesetze, sondern vielmehr demjenigen der Hochschulgesetze der Länder; sie sind auch nicht vom verfassungsrechtlichen Schutzbereich des Art. 7 Abs. 4 GG zugewiesen (vgl. Pieroth in Jarass/Pieroth, GG, 9. Aufl., Art. 7 Rdnr. 19 m.w.N). Aus diesem Grund ging die BFH-Rechtsprechung für die ursprüngliche Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG davon aus, dass private Hochschulen, deren staatliche Anerkennung ausschließlich auf Vorschriften des jeweiligen Landes-Hochschulgesetzes beruhte (d.h. die nicht bzw. nicht auch als private Ersatzschulen anerkannt wurden), nicht als „Schule“ i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. galten (vgl. BFH-Urteile vom 29.4.2009 X R 30/08, BFH/NV 2009, 1623; vom 5.11.2002 IX R 32/02, BFH/NV 2003, 599).

Diese Zweiteilung zwischen Schulen und Hochschulen wurde durch die Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) nicht in Frage gestellt. Anlass für die Gesetzesänderung war die EuGH-Entscheidung vom 11.9.2007 (Rs. C-318/05; C-76/05), wonach die ursprüngliche Fassung der Vorschrift deshalb gegen die EU-Grundfreiheiten verstieß, da durch das Erfordernis einer staatlichen Genehmigung, Erlaubnis bzw. Anerkennung im EU-Ausland belegene Privatschulen steuerlich nicht begünstigt werden konnten (vgl. BT-Drs. 16/10189, 48). Im Gesetzgebungsverfahren verdeutlichte der Gesetzgeber sogar explizit seinen Willen, Hochschulen - einschließlich der Fachhochschulen - nicht dem Begriff der „Schule“ i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG zuzuordnen (vgl. BT-Drs. 16/11108, 12). 27

bb. Bei der xxx handelt es sich ausweislich der im Internet abrufbaren Stellungnahme des Wissenschaftsrats zur Akkreditierung vom 00.00.0000 um eine Fachhochschule, die am 00.00.0000 durch das seinerzeitige Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen als solche staatlich anerkannt wurde (<http://www>). Auch auf der Homepage der xxx erfolgt der Hinweis auf die staatliche Anerkennung als Fachhochschule (<http://www>). 28

b. Darüber hinaus führt der von der Tochter des Klägers an der xxx belegte Studiengang „...“ auch nicht - wie von § 10 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG nunmehr vorausgesetzt - 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 29

allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss.

Allgemeinbildend sind solche Abschlüsse, bei denen die Vermittlung von Allgemeinwissen als Bildungsziel im Vordergrund steht. Ein solches Ausbildungsziel ist nicht Gegenstand des von der Tochter des Klägers belegten Studiengangs. Nach den auf der Homepage der xxx angeführten Inhalten des Studiums liegt der Schwerpunkt auf einer fachspezifischen Ausbildung in Medien, Public Relations, Unternehmenskommunikation, Marketing und Management (vgl. <http://www>). Dass - wie die Kläger anführen - auch interkulturelle und fremdsprachliche Kenntnisse vermittelt werden, rechtfertigt nicht die Annahme eines allgemeinbildenden Abschlusses. Jene Fähigkeiten werden nach Auffassung des Senats lediglich begleitend zu den o.g. Schwerpunktlernfeldern fachlich bedient. 30

Ebenso wenig wird der Tochter durch den Studiengang „...“ ein berufsbildender Berufsabschluss vermittelt. Bei erfolgreichem Abschluss des Studiums wird ein „Bachelor of Science“ verliehen. Hierbei handelt es sich nicht um eine Berufsbezeichnung, sondern um einen akademischen Grad. 31

c. Der Ausschluss privater Hochschulen von der steuerlichen Begünstigung nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG entspricht ganz herrschender Meinung (vgl. Kulosa in Herrmann/-Heuer/Raupach, § 10 EStG Rdnr. 277; Heinicke in Schmidt, EStG, 33. Aufl., § 10 Rdnr. 151; Hutter in Blümich, § 10 EStG Rdnr. 428; Nacke, DB 2008, 2792, 2794; BMF-Schreiben vom 9.3.2009 Rdnr. 4, BStBl I 2009, 487). Sie ist auch gerechtfertigt. Die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist eine Lenkungs- bzw. Subventionsnorm, die im Hinblick auf Art. 7 Abs. 4 GG der Förderung der von ihr erfassten Privatschulen dient (Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rdnr. 270 m.w.N.). Sie deckt im Wesentlichen Zeiträume der gesetzlichen Schulpflicht des Kindes und - bei typisierender Betrachtung - ebenso Zeiten ab, in denen Entgelte für Bildungsmaßnahmen des Kindes unmittelbar durch dessen Eltern erfolgen, die Berechtigte des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG sind. Der Besuch einer Hoch- bzw. Fachhochschule knüpft dagegen an einen allgemeinbildenden Schulabschluss; die Aufwendungen hierfür liegen oftmals - einerlei ob öffentliche oder private Hochschule - bereits in der Finanzierungsverantwortung des studierenden Kindes. Insoweit kommt entweder der eigene (vorweggenommene) Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug oder in Fällen des Erststudiums der eigene Sonderausgabenabzug des Kindes nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Betracht. 32

3. Der vom Kläger begehrte Kostenabzug ist auch nach anderen Tatbeständen nicht möglich. 33

Ein Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist ausgeschlossen, da die vom Kläger entrichteten Studienentgelte nicht seiner eigenen Berufsausbildung dienen. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG kommt nicht in Betracht, da Ausbildungsunterhalt i.S. von § 1610 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) - zu dem auch Studiengebühren gehören können - kein atypischer, außergewöhnlicher Unterhaltsaufwand ist (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.2009 VI R 63/08, BStBl II 2010, 341). 34

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 35

5. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Im Hinblick auf die wachsende Anzahl privat finanzierter Hoch- bzw. Fachhochschulen hält der erkennende Senat eine höchstrichterliche Entscheidung zur Frage des Sonderausgabenabzugs von Studienentgelten nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG in der durch das JStG 2009 reformierten Fassung für angezeigt. 36

