

IfBB-Urteilsdatenbank: Nr. 00010

Gericht	<i>BFH</i>
Entscheidungsform	<i>Beschluss</i>
Datum	<i>11.06.1997</i>
Aktenzeichen	<i>XR 144/95</i>
Normen	<i>EStG § 10 (1) Nr. 9; GG Art. 7 (4)</i>

Tenor:

Die Revision ist begründet.

Gründe:

Schulgeldabzug bei Ergänzungsschulen.

I.

Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage. Schulgeld für den Besuch einer Allgemeinbildenden Ergänzungsschule ist nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nur abziehbar, wenn diese tatsächlich schulrechtlich als Ergänzungsschule förmlich anerkannt ist.

Schulgeldabzug bei Ersatzschulen und bei Ergänzungsschulen

1. Nach dieser Vorschrift 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.

2. Mit den in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG genannten Schulen knüpft der Gesetzgeber erkennbar an 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.

a) Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 GG sind nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG Schulen, die nach dem mit ihrer Errichtung verfolgten Gesamtzweck als Ersatz für eine in dem jeweiligen Bundesland vorhandene oder grundsätzlich vorgesehene öffentliche Schule dienen sollen (BVerfG v. 14. 11. 1969, 1 BvL 24/64, BVerfGE 27, 195; v. 9. 3. 1994, 1 Bv 682, 712/88, BVerfGE 90, 107); deren Genehmigung setzt voraus, das sie hinsichtlich ihrer Lehrziele, Einrichtungen und der wissenschaftlichen Ausbildung ihrer Lehrkräfte nicht hinter

öffentlichen Schulen zurückstehen und „eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern nicht gefördert wird“ (Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG).

b) „Nach Landesrecht erlaubte“ Ersatzschulen sind Schulen, welche die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 4 GG deswegen nicht erfüllen, weil eine vergleichbare Schule in dem jeweiligen Bundesland weder vorhanden noch vorgesehen ist, die aber dennoch nach dem Landesrecht als Ersatzschulen eigener Art genehmigt werden können.

c) Ergänzungsschulen sind inländische Schulen, die keine Ersatzschulen sind (vgl. *BVerfG in BVerfGE 27, 195, 201, und Urt. v. 8. 4. 1987, 1 BvL 8, 16/84, BVerfGE 75, 40, 62*); sie bedürfen - im Gegensatz zu Ersatzschulen - keiner Genehmigung und müssen lediglich die Aufnahme des Betriebs anzeigen (vgl. z. B. *Heckel/Avenarius, Schulrechtskunde, 6. Aufl. 1986, 155*); Schulgeld für den Besuch von Ergänzungsschulen ist nur begünstigt, wenn es sich um eine nach Landesrecht anerkannte Allgemeinbildende Ergänzungsschule handelt.

d) Nach dem GG haben die Länder die ausschließliche Zuständigkeit zur Regelung des Privatschulwesens (vgl. *Art. 30, 70 ff. GG*). Schon die Verwendung der schulrechtlichen Begriffe „Ersatzschule“ und „Ergänzungsschule“ sowie das Erfordernis der Genehmigung bzw. Anerkennung in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG legen nahe, dass der Gesetzgeber an den schulrechtlichen Status der Schule als „genehmigt“ oder „anerkannt“ anknüpft und die Finanzämter hinsichtlich der Qualifizierung der Schule an die Entscheidungen der hierfür zuständigen Kultusminister der Länder gebunden sind. Voraussetzung für den Schulgeldabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist deshalb, 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.

e) Die N-Schule ist nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) keine Ersatzschule. Sie ist auch keine nach Landesrecht anerkannte Allgemeinbildende Ergänzungsschule, weil im nordrhein-westfälischen Landesrecht ein Anerkennungsverfahren für Ergänzungsschulen nicht vorgesehen ist. Nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG entfällt daher ein Sonderausgabenabzug für die Kl.

3. Für die vom FG vertretene Auslegung - anerkannt sei eine Ergänzungsschule, wenn bei deren Besuch die Schulpflicht erfüllt werden kann - ergeben weder der Wortsinn noch Zweck und Entstehungsgeschichte der Vorschrift einen Anhaltspunkt.

„Anerkennung“ als Ergänzungsschule notwendig

a) Schon nach dem allgemeinen juristischen Sprachgebrauch ist Anerkennung mehr als eine Genehmigung oder Erlaubnis. Anerkennung bedeutet, dass dem Betroffenen eine nicht bereits mit einer Genehmigung oder Erlaubnis verbundene Rechtsposition eingeräumt wird. Die Anerkennung einer Schule hat zur Folge, dass diese mit „Außenwirkung“ den Bildungsgrad ihrer Schüler feststellen bzw. öffentlich-rechtliche Zugangsberechtigungen oder die Befugnis zur Führung einer Berufsbezeichnung erteilen darf: d. h. es handelt sich um eine Schule, die hoheitliche Funktionen ausübt, die ihr allein aus dem privatrechtlichen Status nicht zukommen, sondern vom Hoheitsträger verliehen werden (vgl. *BVerfG in BVerfGE 27, 195, 204; Heckel/Avenarius, a. a. O., 152; Stein/Roell, Handbuch des Schulrechts, 105; Hemmrich, in: Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 7 Rz. 42*).

b) Der mit dem Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz vom 13. 12. 1990 (BGBl I 1990, 2775, BStBl I 1991, 51) eingeführte Sonderausgabenabzug ersetzte den zuvor durch Ländererlasse gestatteten, aber rechtswidrigen (vgl. *BFH v. 25. 8. 1987, IX R 24/85, BFHE 151, 39, BStBl II 1987, 850, DStR 1988, 72*) Spendenabzug von Schulgeld für den Besuch gemeinnütziger Privatschulen (Nolde, in: H/H/R, EStG, 21. Aufl., § 10 Rz. 334 a; Stäuber, in: Blümich, EStG, § 10 b EStG, Rz. 3; Thiel/Eversberg, DB 1991, 118, 127). Die Vorschrift bezweckt die Förderung von Privatschulen und sollte ursprünglich auf nach Art. 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigte und nach Landesrecht erlaubte Ersatzschulen beschränkt bleiben (BT-Drs. 11/7833, 8). Aufgrund der Beschluss Empfehlung des Finanzausschusses wurden auch die nach Landesrecht anerkannten Allgemeinbildenden Ergänzungsschulen in die Förderung einbezogen (BT-Drs. 11/8346, 21). Die Beschränkung auf die bezeichneten Schultypen zeigt, dass nicht alle Privatschulen gefördert werden sollen, sondern nur solche, die bestimmte staatliche Anforderungen erfüllen und dadurch in besonderer Weise staatlicher Unterstützung bedürfen. Bei Schaffung der Vorschrift war dem Gesetzgeber bewusst, dass landesrechtlich nicht überall eine Anerkennung von Allgemeinbildenden Ergänzungsschulen vorgesehen ist. Es sollte den Ländern überlassen bleiben, ggf. durch Änderung ihrer Schulgesetze die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug zu schaffen (BT-Drs. 11/8346, 21).

Keine gleichheitswidrige Benachteiligung

4. Steuerpflichtige, deren Kinder andere als die in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG aufgezählten Schulen besuchen, werden im Vergleich zu Steuerpflichtigen mit Kindern, die eine Ersatzschule oder eine nach Landesrecht anerkannte Allgemeinbildende Ergänzungsschule besuchen, nicht gleichheitswidrig benachteiligt.

a) Gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln, wird verstoßen, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu andern Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie - bezogen auf die Art des jeweiligen Regelungsgegenstandes - die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten (z. B. BVerfG v. 9. 11. 1988, 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, 121, BStBl II 1989, 938; BFH v. 12. 12. 1990, I R 43/89, BFHE 163, 162, BStBl II 1991, 427, DStR 1991, 612). Dabei ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, welche Elemente der zu vergleichenden Lebensverhältnisse er als maßgeblich für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung ansieht. Es ist nicht zu untersuchen, ob er die zweckmäßigste und gerechteste Lösung gefunden hat, sondern nur, ob er die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit eingehalten hat, insbesondere nicht willkürlich verfahren ist (BVerfG v. 29. 11. 1989, 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108, BStBl II 1990, 479, 481; BFH v. 17. 5. 1995, X R 129/92, BFHE 177, 487, BStBl II 1996, 183, Ziff. 2 b der Gründe). Einen weiten Gestaltungsspielraum hat der Gesetzgeber vor allem, wenn er eine Unterscheidung an Merkmale knüpft, welche die Betroffenen durch ihr Verhalten beeinflussen können (BVerfG v. 8. 6. 1993, 1 BvL 20/85, BStBl II 1994, 59 unter B.I.).

Bestimmung der Schultypen ist Sache der Länder

b) § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG beschränkt den Schulgeldabzug auf den Besuch solcher Schulen, die, weil sie die Anforderungen des Art. 7 Abs. 4 GG bzw. die landesrechtlichen Voraussetzungen erfüllen müssen, in gewisser Weise in das öffentliche Schulwesen einbezogen und förderungsbedürftig sowie förderungswürdig sind.

Nach dem GG haben die Länder die ausschließliche Zuständigkeit zur Regelung des Privatschulwesens (vgl. Art. 30, 70 ff. GG). Ihre Gesetzgebungsbefugnis ist in sachlicher Hinsicht durch Art. 7 Abs. 4 und 5 GG eingeschränkt. Art. 7 Abs. 4 Satz 1 GG gewährleistet zwar das Recht, Privatschulen zu errichten. Das Recht zur Errichtung von Schulen als Ersatz für öffentliche Schulen (Ersatzschulen) ist jedoch durch den Vorbehalt staatlicher Genehmigung beschränkt (Art. 7 Abs. 4 Satz 2 GG). Ein Anspruch auf Genehmigung besteht verfassungsrechtlich nur bei Vorliegen der in Art. 7 Abs. 4 und 5 GG aufgeführten Voraussetzungen (BVerfG-Beschluß in BVerfGE 27, 195). Abgesehen hiervon haben die Länder einen weiten Gestaltungsspielraum. Unterschiedliche Verhältnisse in den einzelnen Bundesländern sind deshalb durch die Schulhoheit der Länder vorgegeben. Die verfassungsrechtlich garantierte Schulhoheit verbietet es dem Bundesgesetzgeber, den Ländern eine Vereinheitlichung ihrer Regelungen aufzugeben. Dies gilt hinsichtlich der Ersatzschulen in dem durch Art. 7 Abs. 4 GG gesetzten Rahmen. Da es grundsätzlich Sache der Länder ist, die Schultypen des öffentlichen Schulwesens zu bestimmen, kann es vorkommen, dass ein und derselbe Privatschultyp nicht in allen Ländern eine Ersatzschule ist (Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 7 Rz. 73, m. w. N.). Auch die Entscheidung darüber, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Land die Anerkennung von Ergänzungsschulen grundsätzlich vorsieht, obliegt allein den Ländern. Es kann deshalb auch nicht unterstellt werden, eine in einem Land lediglich erlaubte Ergänzungsschule werde in einem anderen Bundesland anerkannt.

c) Mit der Schulhoheit der Länder in den durch Art. 7 GG gezogenen verfassungsrechtlichen Grenzen verknüpft ist die grundsätzlich ebenfalls den Ländern obliegende Schulfinanzierung. Auch insoweit haben diese einen weiten Gestaltungsspielraum. Allerdings besteht wegen der institutionellen Garantie durch Art. 7 Abs. 4 GG und der besonderen Anforderungen des Art. 7 Abs. 4 Sätze 3 und 4 GG für die Genehmigung von Ersatzschulen eine staatliche Pflicht zur Förderung des Ersatzschulwesens. Eine vergleichbare sozialstaatliche Pflicht gibt es zwar für die Ergänzungsschulen nicht (vgl. z. B. BVerfG in BVerfGE 75, 40, und BVerfGE 90, 107). Mit der Einbeziehung von anerkannten Allgemeinbildenden Ergänzungsschulen geht § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG jedoch erkennbar davon aus, dass diese Schulen in vergleichbarer Weise in das öffentliche Schulwesen integriert sowie förderungsbedürftig und förderungswürdig sind: soweit 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 (vgl. z. B. § 19 der Privatschulgesetze Saarland und Rheinland-Pfalz; § 12 des sächsischen Gesetzes über Schulen in freier Trägerschaft). Die Anerkennung einer Schule hat zur Folge, dass diese mit „Außenwirkung“ den Bildungsgrad ihrer Schüler feststellen bzw. öffentlich-rechtliche Zugangsberechtigungen oder die Befugnis zur Führung einer Berufsbezeichnung erteilen darf (vgl. BVerfG in BVerfGE 27, 195, 204; Heckel/Avenarius, a. a. O., 152).

Keine verfassungsrechtliche Pflicht, Privatschulen jeder Art in gleicher Weise zu fördern

d) Der Senat verkennt nicht, dass es einerseits für die Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen keinen Unterschied macht, ob sie in Erfüllung der Schulpflicht ihr Kind eine Ersatzschule bzw. eine nach Landesrecht anerkannte Allgemeinbildende Ergänzungsschule oder eine andere inländische oder ausländische Schule besuchen lassen, und andererseits das öffentliche Schulwesen jeweils gleichermaßen entlastet wird. Eine verfassungsrechtliche Pflicht, deswegen den Besuch von Privatschulen jeder Art in gleicher Weise zu fördern, besteht jedoch nicht.

Dem Gesetzgeber steht insoweit ein weiter Entscheidungsspielraum zu; denn es liegt im freien Ermessen von Eltern, ob sie ihre Kinder an einer öffentlichen Schule, einer steuerlich begünstigten oder einer sonstigen Privatschule unterrichten lassen.