

**Auch außergewöhnlich hohe Studienkosten sind nicht immer belastend**

Eltern eines Studierenden können die Studiengebühren für ihr Kind, die sie an eine private Hochschule überweisen, nicht als außergewöhnliche Belastung vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen. Der BFH hat entschieden, dass die Gebühren keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des Gesetzes seien. Im konkreten Fall ging es um 7 000 EUR pro Jahr. Dabei handele es sich jedoch „um üblichen Ausbildungsbedarf — und zwar selbst dann, wenn die Aufwendungen im Einzelfall tatsächlich außergewöhnlich hoch und für die Eltern unvermeidbar“ seien. Der übliche Ausbildungsbedarf werde in erster Linie durch das Kindergeld und den Kinderfreibetrag abgegolten. Damit sei eine Berücksichtigung von zusätzlichen Kosten für den Unterhalt und die Ausbildung eines Kindes grds. ausgeschlossen.

Quelle: Wolfgang Büser

**Abziehbarkeit von Studiengebühren für den Besuch einer Hochschule als außergewöhnliche Belastung i.S.d. Einkommensteuergesetzes (EStG); Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots im Hinblick auf den Ausbildungsbedarf von Kindern**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 17.12.2009

**Aktenzeichen:** VI R 63/08

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2009, 31809

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Bremen - 16.07.2008 - AZ: 4 K 205/06 (4)

**Rechtsgrundlagen:**

Art. 3 Abs. 1 GG

Art. 6 Abs. 1 GG

§ 32 Abs. 6 S. 1 Hs. 2 EStG

§ 33 EStG

§ 33a Abs. 2 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 227, 487 - 491

AuR 2010, 178

AUR 2010, 178

BFH/NV 2010, 735-737

BFH/PR 2010, 166

BStBl II 2010, 341-343 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2010, 482-483  
DStR 2010, 314-316  
DStRE 2010, 315  
DStZ 2010, 351-352  
EStB 2010, 95  
FamRB 2010, 145-146  
FamRZ 2010, 560  
FR 2010, 527  
FuR 2010, 288-289  
GStB 2010, 18  
HFR 2010, 368-369  
KÖSDI 2010, 16873  
NJ 2010, 10  
N JW 2010, 1839-1840  
NVwZ 2010, 8  
NWB 2010, 568  
NWB direkt 2010, 174  
RdW 2010, 329-331  
StB 2010, 97  
StBW 2010, 204  
StC 2010, 7  
SteuerStud 2010, 148  
STFA 2010, 25-27  
StuB 2010, 202  
StX 2010, 120  
V&S 2010, 6  
ZAP EN-Nr. 0/2010  
ZAP EN-Nr. 364/2010

---

**Amtlicher Leitsatz:**

1. Studiengebühren für den Besuch einer (privaten) Hochschule sind weder nach § 33a Abs. 2 EStG noch nach § 33 EStG als außergewöhnliche Belastung abziehbar.
2. Das Abzugsverbot begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Vielmehr hat der Gesetzgeber dem Ausbildungsbedarf von Kindern in § 32 Abs. 6 Satz 1 2. Halbsatz EStG und § 33a Abs. 2 EStG --jedenfalls im Streitjahr-- ausreichend Rechnung getragen.
3. § 33a Abs. 2 EStG ist eine zusätzliche Ausbildungskomponente im Familienleistungsausgleich. Eine isolierte Betrachtung der Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift scheidet damit aus.

**Gründe**

**1 I.**

Streitig ist, ob Eltern Studiengebühren für die Hochschulausbildung ihres Kindes als außergewöhnliche Belastung abziehen können.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 machten sie die für das Studium des am 11. Juni 1982 geborenen Sohnes an die Akademie ..., einer privaten Hochschule, entrichteten Studiengebühren in Höhe von 7.080 EUR steuermindernd als außergewöhnliche Belastungen geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) anerkannte die Aufwendungen nicht, gewährte jedoch den Sonderbedarfsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 924 EUR.

3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage nach erfolglosem Vorverfahren mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 128 veröffentlichten Gründen ab.

4 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

5 Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG Bremen vom 16. Juli 2008 4 K 205/06 (4) und die Einspruchsentscheidung vom 26. April 2006 aufzuheben und unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids 2004 vom 22. November 2005 weitere außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 7.080 EUR für das Jahr 2004 zu berücksichtigen,

hilfsweise

das Urteil des FG Bremen vom 16. Juli 2008 4 K 205/06 (4) aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

6 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

**7 II.**

Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen ( § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von den Klägern aufgewendeten Gebühren für das Studium ihres Sohnes nicht als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG zu berücksichtigen sind.

8 1.

Zu Recht ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass den Klägern der Sonderbedarfsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG zusteht.

9 a)

Danach kann ein Steuerpflichtiger zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes einen Freibetrag in Höhe von 924 EUR 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. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Sonderbedarfsfreibetrags liegen im Streitfall unstrittig vor.

10 b)

Mit § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG ist der durch die auswärtige Unterbringung des Kindes entstandene Sonderbedarf abgegolten (Görke in Frotscher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 33a Rz 87; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 33a Rz 282). Wegen der in § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG ausdrücklich angeordneten Abgeltungswirkung und der in § 33a Abs. 5 EStG geregelten Sperrwirkung können jedenfalls über den Freibetrag hinausgehende Mehraufwendungen für eine auswärtige Unterbringung des Kindes von den Eltern weder nach § 33a Abs. 2 EStG noch als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG abgezogen werden (Blümich/Heger, § 33a EStG Rz 296; Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 33a Rz 282).

11 c)

Eine weitergehende Abgeltungswirkung vermag § 33a Abs. 2 EStG i.V.m. § 33a Abs. 5 EStG jedoch nicht zu entfalten. Durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung (BGBl. I 2001, 2074, BStBl I 2001, 533) ist § 33a Abs. 2 EStG neu gefasst worden. Seither dient die Vorschrift, in der bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2001 ein Ausbildungsfreibetrag für den Ausbildungsbedarf von Kindern geregelt war, nur noch dem Sonderbedarf des auswärtig untergebrachten Kindes in Berufsausbildung (Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 33a Rz 281). Den allgemeinen Ausbildungsbedarf des volljährigen Kindes gilt die Vorschrift beginnend mit dem Veranlagungszeitraum 2002 nicht länger ab.

12 d)

Gleichwohl können Eltern Aufwendungen für die Berufsausbildung ihrer Kinder nicht nach § 33 EStG in Abzug bringen. Ausbildungsunterhalt i.S. von § 1610 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) --zu dem wie im Streitfall auch Studiengebühren gehören können (vgl. Oberlandesgericht Koblenz, Urteil vom 23. Dezember 2008 11 UF 519/08, Neue Juristische Wochenschrift - Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2009, 1153)-- ist kein atypischer Unterhaltsaufwand. Von § 33 EStG werden jedoch nur solche Unterhaltskosten erfasst, die einem über den üblichen Lebensunterhalt hinausgehenden besonderen und damit außergewöhnlichen Bedarf, beispielsweise einem krankheitsbedingten Ausbildungsmehrbedarf (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Dezember 2004 III B 169/03, BFH/NV 2005, 699), dienen (Hufeld, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33a Rz B 1; Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 33a EStG Rz 189). Typische (übliche) Unterhaltsaufwendungen sind lediglich nach § 33a Abs. 1 EStG --dessen Voraussetzungen hier unstrittig nicht vorliegen-- abziehbar (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juni 2008 III R 57/05, BFHE 222, 338, BStBl II 2009, 365).

13 2.

Hat der Steuerpflichtige ausbildungsbedingte Mehraufwendungen, die keine Krankheitskosten sind, wird er in erster Linie durch den Kinderfreibetrag bzw. das Kindergeld sowie seit dem Veranlagungszeitraum 2002 den Sonderbedarfsfreibetrag (bis Veranlagungszeitraum 2001 durch

den Ausbildungsfreibetrag) steuerlich entlastet. Die typisierenden und pauschalierenden besonderen Regelungen im Rahmen des Familienleistungsausgleichs und des § 33a Abs. 2 EStG gelten alle durch den Unterhalt und die Ausbildung verursachten Belastungen ab und schließen damit eine Berücksichtigung von zusätzlichen Kosten für den Unterhalt und die Ausbildung eines Kindes gemäß § 33 EStG grundsätzlich aus (vgl. Hufeld, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 33a Rz C 1; Blümich/Heger, § 33 EStG Rz 142; Görke in Frotscher, a.a.O., § 33 Rz 48; Schmidt/Loschelder, EStG, 28. Aufl., § 33 Rz 3). Dies gilt selbst dann, wenn die Aufwendungen im Einzelfall außergewöhnlich hoch sind und zwangsläufig entstehen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 699).

**14 3.**

Entgegen der Auffassung der Kläger begegnet dieser Umstand keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Insbesondere liegt kein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) und das daraus folgende Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit vor.

**15 a)**

Mit dem Zweiten Gesetz zur Familienförderung hat der Gesetzgeber den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 10. November 1998 2 BvR 1057/91 , 2 BvR 1226/91 , 2 BvR 980/91 (BVerfGE 99, 216) umgesetzt und den Familienleistungsausgleich zum 1. Januar 2002 neu gestaltet. Seither wird der Erziehungsbedarf des Kindes unabhängig vom Familienstand bei allen Eltern, die einen Kinderfreibetrag oder ein Kindergeld erhalten, berücksichtigt. Hierzu hat der Gesetzgeber in § 32 Abs. 6 EStG neben dem Kinderfreibetrag in Höhe von 3.648 EUR einen zusätzlichen (einheitlichen) Freibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung in Höhe von 2.160 EUR geschaffen (§ 32 Abs. 6 Satz 1 2. Halbsatz EStG). Damit hat er dem Umstand Rechnung getragen, dass sich die Bedarfsansprüche eines Kindes im Laufe dessen Berücksichtigungszeitraums verändern und der zunächst überwiegende Betreuungsbedarf im Laufe der Zeit durch den Erziehungsbedarf und für ältere Kinder durch den Ausbildungsbedarf überlagert bzw. abgelöst wird.

**16 b)**

Bei Kindern in Ausbildung dient der Freibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung der Abdeckung des allgemeinen Ausbildungsbedarfs (Jachmann, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 32 Rz A 91), zu dem der erkennende Senat auch den Ausbildungsunterhalt i.S. von § 1610 BGB und damit gegebenenfalls auch Studiengebühren zählt. Da sich der Gesetzgeber bei der Quantifizierung dieses einheitlichen Freibetrags an der Höhe des bisherigen höchstmöglichen Ausbildungsfreibetrags ( § 33a Abs. 2 EStG a.F.) orientiert hat (BTDrucks 14/6160, 13), ist dadurch die bei den Eltern entstehende Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit durch ein Kind in Ausbildung in genügender Höhe berücksichtigt (Jachmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 32 Rz A 91). Eine weitergehende steuerliche Berücksichtigung des allgemeinen Ausbildungsbedarfs außerhalb des Familienleistungsausgleichs ist damit --jedenfalls im Streitjahr-- nicht erforderlich (vgl. Jachmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 32 Rz A 91; Kanzler, Finanz-Rundschau 2001, 921 <938>).

**17 c)**

Schließlich entscheidet der Gesetzgeber über die Verschonung der privaten Einkommensverwendung für Ausbildungskosten in erweiterter Gestaltungsfreiheit (Hufeld, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 33a Rz A 102, m.w.N). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass Unterhaltsleistungen, die einem Kind eine berufliche Ausbildung mit einer auswärtigen Unterbringung ermöglichen sollen, nicht zum (Familien-)Existenzminimum gehören, weil sie nicht der Existenzsicherung im engeren Sinn, d.h. der Gewährleistung eines menschenwürdigen Daseins, dienen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12. Januar 2006 2 BvR 660/05 , Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2006, 506, m.w.N.).

**18**

Das bedeutet allerdings 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 anderen privaten Aufwendungen in der Regel der Fall ist. Im Gegenteil sind Eltern schon nach dem Unterhaltsrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs weitgehend dazu verpflichtet, ihren Kindern zumindest eine Berufsausbildung zu finanzieren, und außerdem bestehen insoweit sittliche Verpflichtungen, wie sie gerade auch im Einkommensteuerrecht als Steuerminderungsgrund anerkannt werden (vgl. etwa § 33 EStG). Hinzu kommt, dass der Wert der Investition mindestens ebenso der Allgemeinheit zugute kommt, in deren Interesse es liegt, dass möglichst viele ihrer Mitglieder eine qualifizierte Ausbildung erhalten. Aus diesem Grunde ist der Staat von Verfassungs wegen verpflichtet, einen gewissen Anteil der Ausbildungskosten entweder unmittelbar zu übernehmen oder ihn doch wenigstens bei der Besteuerung der Eltern als Minderung ihrer Leistungsfähigkeit anzuerkennen. Die Entscheidung darüber, in welchem Umfang das zu geschehen hat, liegt jedoch grundsätzlich beim Gesetzgeber. Es kann offenbleiben, bis zu welcher Untergrenze er sich dabei bewegen kann, ohne Verfassungsrecht zu verletzen. Wählt er den Weg der einkommensteuerlichen Absetzbarkeit von Aufwendungen bei auswärtiger Unterbringung, so unterschreitet er diese Grenze jedenfalls noch nicht, wenn er die Absetzbarkeit auf die Hälfte der üblicherweise anfallenden Kosten begrenzt. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass der Staat die Ausbildung durch die Bereitstellung des öffentlichen Bildungswesens bereits fördert ( BVerfG-Beschluss vom 26. Januar 1994 1 BvL 12/86, BVerfGE 89, 346). Die Frage, ob § 33a Abs. 2 EStG den Sonderbedarf --zu dem Studiengebühren ohnehin nicht zu zählen sind--, der aus einer auswärtigen Unterbringung erwächst, realitätsgerecht abbildet, stellt sich damit nicht. Eine isolierte Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des § 33a Abs. 2 EStG scheidet deshalb aus (Hufeld, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33a Rz C 2; Urteil des Sächsischen FG vom 15. November 2007 4 K 17/05, EFG 2009, 836; Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 21. Juni 2007 4 K 2094/03, EFG 2008, 955; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 33a Rz 54; vgl. auch Blümich/Heger, § 33a EStG Rz 48). Denn § 33a Abs. 2 EStG ist vielmehr als zusätzliche Ausbildungskomponente im Familienleistungsausgleich zu beurteilen, die jedenfalls im Streitjahr verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt (vgl. II. 3. b).

- 19** Nach alledem konnte die Revision weder erfolgreich sein noch das Verfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG ausgesetzt und eine Entscheidung des BVerfG in dieser Sache eingeholt werden.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.