

Prof. Dr. jur. Frank-Rüdiger Jach

Professor für Staats- und Europarecht an der Hochschule für Angewandte Wissenschaften Hamburg,
Fakultät Wirtschaft und Soziales

Gutachterliche Stellungnahme für die Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 - Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG (Schulgeldzahlungen als Sonderausgaben) - Langfassung

Abstract: Die geplanten Änderungen benachteiligen in besonderer Weise die Eltern, deren Kinder Internationale Schulen in Deutschland im Status einer anerkannten Ergänzungsschule besuchen, und verstoßen insoweit gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht und begegnen verfassungsrechtlichen Bedenken. Darüber hinaus ist die Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG in der vorliegenden Form bildungs- und arbeitsmarktpolitisch nicht geeignet, die dringend notwendigen Reformen des deutschen Bildungswesens sowie die Wettbewerbsfähigkeit der Bundesrepublik Deutschland zu fördern. Aus diesem Grunde bedarf der geplante Gesetzesänderungsentwurf einer Ergänzung bzw. abweichenden Regelung, die eine erweiterte Abzugsfähigkeit des Schulgeldes für den Besuch solcher Schulen vorsieht, an denen als anerkannte allgemeinbildende Ergänzungsschulen ein besonderes öffentliches Interesse besteht, weil sie überwiegend von Kindern von hoch qualifizierten ausländischen Fachkräften besucht werden, die im öffentlichen Schulwesen nicht adäquat beschult werden können und für deren Besuch die Eltern ein hohes Schulgeld aufwenden müssen, weil diese Schulen ungeachtet ihrer Entlastungsfunktion für das öffentliche Schulwesen keine staatlichen Zuwendungen aus der Privatschulfinanzierung erhalten.

Sachstand:

Die Bundesregierung beabsichtigt die geltende Fassung o. g. Vorschrift

Sonderausgaben sind:

„9. 30 Prozent des Entgelts, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat, für den Besuch einer gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschule sowie einer nach Landesrecht anerkannten allgemein bildenden Ergänzungsschule entrichtet mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. „

wie folgt zu ändern:

„9. 30 Prozent des Entgelts, höchstens 3 000 Euro, das der Steuerpflichtige für jedes Kind, für das er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 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 ist, dass die Schule in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und die Schule zu einem von dem inländischen Kultusministerium eines Landes, von der Kultusministerkonferenz der Länder oder von einer inländischen Zeugnisanerkennungsstelle anerkannten bzw. einem inländischen Abschluss als gleichwertig anerkannten allgemeinbildenden Jahrgangs- oder Schulabschluss führt. Der Besuch einer Deutschen Schule im Ausland steht dem Besuch einer solchen Schule gleich, unabhängig von ihrer Belegenheit. Der Höchstbetrag nach Satz 1 wird für jedes Kind, bei dem die Voraussetzungen vorliegen, je Elternpaar nur einmal gewährt.“

Mit dieser Regelung beabsichtigt die Bundesregierung nach der Begründung des Gesetzesentwurfs einen zweifachen Effekt:

- Generelle Einschränkung des Sonderausgabenabzugs für Schulgeldzahlungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG und
- Anpassung der o.g. Vorschrift an den EG-Vertrag, insbesondere die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs.

Der Bundesrat hat zu diesem Entwurf wie folgt Stellung genommen:

5. Zu Artikel 1 Nr. 6 (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG)

In Artikel 1 Nr. 6 ist § 10 Abs. 1 Nr. 9 wie folgt zu fassen:

“9. 30 Prozent des Entgelts, höchstens 3 000 Euro, das der Steuerpflichtige für jedes Kind, für das er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat, für dessen Besuch einer allgemein bildenden oder berufsbildenden Schule in freier Trägerschaft oder einer überwiegend privat finanzierten Schule entrichtet, mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. Voraussetzung ist, dass die Schule in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat gelegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und die Schule zu einem von dem zuständigen inländischen Ministerium eines Landes, von der Kultusministerkonferenz der Länder oder einer inländischen Zeugnisanerkennungsstelle anerkannten oder einem inländischen Abschluss an einer öffentlichen Schule als gleichwertig anerkannten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führt. Der Besuch einer anderen Einrichtung, die auf einen Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss im Sinne des Satzes 2 ordnungsgemäß vorbereitet, steht einem Schulbesuch im Sinne des Satzes 1 gleich. Der Steuerpflichtige hat einen entsprechenden Nachweis der Schule oder Einrichtung in deutscher Sprache oder mit Übersetzung, bestätigt durch die jeweils zuständige inländische Stelle, vorzulegen. Der Besuch einer Deutschen Schule im Ausland steht dem Besuch einer solchen Schule gleich, unabhängig von ihrer Belegenheit. Der Höchstbetrag nach Satz 1 wird für jedes Kind, bei dem die Voraussetzungen vorliegen, je Elternpaar nur einmal gewährt.“

Begründung des Bundesrats:

Nach dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung soll nur noch das Schulgeld für den Besuch einer allgemeinbildenden Privatschule zum Sonderausgabenabzug zugelassen werden. Damit wäre das Schulgeld für den Besuch von berufsbildenden Ergänzungsschulen, die bisher ebenfalls begünstigt sind, rückwirkend ab dem 1. Januar 2008 nicht mehr absetzbar. Davon betroffen wären u. a. private Wirtschaftsgymnasien, private Berufsfachschulen, Handelsschulen und Sprachschulen. Diese steuerliche Benachteiligung gegenüber allgemeinbildenden Privatschulen, die zudem nach § 52 Abs.

24b EStG i. d. F. des Regierungsentwurfs mit Rückwirkung ab dem 1. Januar 2008 erfolgen soll, ist nicht zu rechtfertigen.

Zudem können nach geltendem Recht auch bestimmte Einrichtungen als Ersatzschulen begünstigt sein, die nicht selbst zu einem Schulabschluss führen, sondern darauf nur vorbereiten, etwa in Wochenend- und Abendkursen. Die Bundesregierung strebt mit ihrer Qualifizierungsinitiative eine deutliche Verringerung der Zahl der jungen Menschen an, welche die allgemeinbildenden Schulen ohne Abschluss verlassen, und hat verstärkte Aufstiegschancen und Durchlässigkeit des Bildungssystems als Zielmarken formuliert. Das Nachholen von Schulabschlüssen und berufliche Aus- und Weiterbildung sind wichtige Beiträge zur Erreichung dieser Ziele. Der Besuch entsprechender privater Vorbereitungseinrichtungen sollte daher auch steuerlich gefördert werden. Dies entspricht im Übrigen der Regelung im Umsatzsteuerrecht, das in § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG die Leistungen von allgemein- und berufsbildenden Einrichtungen steuerfrei stellt, wenn sie auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Die Aufnahme einer Nachweispflicht des Steuerpflichtigen für das Vorliegen der Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG dient der Rechtsklarheit und beugt langwierigen Sachverhaltsaufklärungen und Rechtsstreitigkeiten vor.

Gutachterliche Bewertung und Änderungsvorschläge:

Die geplanten Änderungen verstoßen gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht und begegnen verfassungsrechtlichen Bedenken. Darüber hinaus sind diese bildungs- und verfassungspolitisch nicht geeignet, die dringend notwendigen Reformen des deutschen Bildungswesens sowie die Wettbewerbsfähigkeit der Bundesrepublik Deutschland zu fördern. Zu begrüßen ist, dass der Bundesrat in seinem Gesetzentwurf die Absetzbarkeit des Schulgelds für den Besuch von berufsbildenden Schulen beibehält. Auch dieser Änderungsvorschlag berücksichtigt jedoch nicht die danach weiterbestehenden besonderen Benachteiligungen von Eltern, deren Kinder Schulen besuchen, an denen ein besonderes öffentliches Interesse besteht, weil sie vornehmlich Schüler von hoch qualifizierten ausländischen Fachkräften betreuen, für die weder das staatliche noch das private Ersatzschule adäquate Beschulungsmöglichkeiten vorhält, die aber keine staatlichen Zuschüsse erhalten, d.h. insbesondere die Internationalen Schulen.

Der Änderungsentwurf ist daher abzuändern und wie folgt zu fassen (Abweichungen fett gedruckt)

„9. 30 Prozent des Entgelts, höchstens 3 000 Euro, das der Steuerpflichtige für jedes Kind, für das er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat, für dessen Besuch einer **genehmigten oder anerkannten Ersatzschule, einer Ergänzungsschule oder einer im Ausland besuchten überwiegend aus privaten Mitteln finanzierten Schule**, mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. **Die Begrenzung auf einen absoluten Höchstbetrag von € 3000.- findet keine Anwendung auf überwiegend aus privaten Mitteln finanzierte staatlich anerkannte, allgemein bildende Ergänzungsschulen im Geltungsbereich dieses Gesetzes, sofern die Anerkennung deshalb erfolgte, weil an diesen Schulen aufgrund der Möglichkeit des Erwerbs des IB – Diploms als internationalem Abschluss ein besonderes öffentliches Interesse besteht, sowie auf ausländische Schulen, die das IB – Diplom anbieten, wenn zuvor eine solche Schule in Deutschland besucht wurde.** (Alternativvorschlag: **Für den Besuch überwiegend aus privaten Mitteln finanzierter ,staatlich anerkannter Ergänzungsschulen im Geltungsbereich dieses Gesetzes sowie für den Besuch überwiegend aus privaten Mitteln finanzierter ausländischer Schulen erhöht sich dieser Betrag auf € 5000.-.**) Voraussetzung ist, dass die Schule in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und die Schule zu einem von dem inländischen

Kultusministerium eines Landes, von der Kultusministerkonferenz der Länder oder von einer inländischen Zeugnisanerkennungsstelle anerkannten bzw. einem inländischen Abschluss als gleichwertig anerkannten allgemeinbildenden **oder beruflichen** Jahrgangs- oder Schulabschluss führt. Der Besuch einer Deutschen Schule im Ausland steht dem Besuch einer solchen Schule gleich, unabhängig von ihrer Belegenheit. Der Höchstbetrag nach Satz 1 wird für jedes Kind, bei dem die Voraussetzungen vorliegen, je Elternpaar nur einmal gewährt.“

Finanzpolitische Auswirkungen:

Die finanzpolitischen Auswirkungen des hier vorgestellten Änderungsvorschlags wären aufgrund der eingegrenzten Zahl betroffenen Eltern relativ gering, während eine Umsetzung der Regierungsänderungsentwurfs sowohl für die Eltern als auch die bisher aus der Regelung ausgenommenen Schulen erhebliche, bis existenzgefährdende Auswirkungen hätte. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass Eltern von allgemein bildenden Ergänzungsschulen wie den Internationalen Schulen, deren Schulgeld nur begrenzt als Sonderabgabe abzugsfähig sind, gleichzeitig mit ihrem Steueraufkommen das öffentliche und private Ersatzschulwesen mit finanzieren, ohne davon zu profitieren. Die Bundesregierung hat in der Begründung des Entwurf keine finanziellen Auswirkungen zugunsten der öffentlichen Haushalte benannt oder benennen können. Schon von daher begegnet das Procedere angesichts der gravierenden Auswirkungen nachhaltigen Bedenken, die jedoch zunächst zurückgestellt werden sollen.

Begründung:

Um die vorstehend genannte rechtliche Bewertung nachvollziehen zu können, ist es zunächst notwendig, sich die faktischen Auswirkungen dieser geplanten Neuregelung zu vergegenwärtigen

I. Auswirkungen der gesetzlichen Neuregelung

Das Privatschulwesen unterscheidet in Deutschland Ersatz- und Ergänzungsschulen. Ersatzschulen erhalten staatliche Zuschüsse, die es ihnen ermöglichen, ein sozialverträgliches Schulgeld zu erheben. Hierbei geht die Praxis der Länder davon aus, dass ein Schulgeld von mehr als € 200.- für einen Halbtagsschulbesuch bei einem durchschnittlichen Einkommen gegen das Sonderungsverbot verstößt und daher unzulässig ist (s. hierzu näher Frank-Rüdiger Jach, Das Recht der Schulen in freier Trägerschaft – Grundriss, in: ders. Bildung und Erziehung in freier Trägerschaft, Loseblattwerk Luchterhand Verlag, Stand Sept. 2008, S. 116 ff.)

Geht man bei der gebotenen systematischen Betrachtungsweise von durchschnittlichen Kosten eines Schülers an einer staatlichen Schule in Höhe von ca. 8-10.000 € aus, bedeutet dies, dass ca. 70 % der Kosten einer Ersatzschule vom Staat aus allgemeinen Steuermitteln gedeckt werden. Dies hat zur Konsequenz, dass Eltern für den Besuch einer Ersatzschule nur ein relativ geringes Schulgeld aufwenden müssen und das Schulgeld für den Besuch einer Ersatzschule auch zukünftig weitestgehend weiterhin in voller Höhe werden absetzen können.

Die Rechtsstellung der Internationalen Schulen ist den Bundesländern unterschiedlich geregelt. Während diese in einigen Bundesländern wie z.B. in Bayern oder Nordrhein-Westfalen teilweise bis zur 9. bzw. 10. Klasse als Ersatzschule anerkannt sind, haben sie in anderen Ländern durchgängig den Status einer Ergänzungsschule. Die zum IB-Diplom, einem international und von der Kultusministerkonferenz grundsätzlich als Hochschulzugangsberechtigung anerkannter Abschluss, führende Oberstufe ist in allen Bundesländern lediglich als Ergänzungsschule anerkannt.

Die Internationalen Schulen erhalten soweit sie nicht Ersatzschulen sind, obgleich sie als **aus öffentlichem Interesse anerkannte Ergänzungsschulen** einen besonderen Status genießen, **keine staatlichen Zuschüsse** aus der Privatschulförderung, sondern müssen sich über das Schulgeld der Eltern finanzieren. Dabei trifft Eltern von Ergänzungsschulen wie den Internationalen Schulen eine besondere Doppelbelastung: Sie müssen einerseits sowohl das staatliche Schulwesen als auch das private Ersatzschulwesen über Steuermittel mitfinanzieren, andererseits müssen sie die *Schulausbildung ihrer Kinder vollständig aus eigenen Mitteln finanzieren*. Das ist in den Bundesländern Hessen, Nordrhein-Westfalen und Baden-Württemberg der Fall. Hier bestehen sechs internationale Schulen mit insgesamt 4.800 Schülern. Hinzu kommen die Schüler an den jeweiligen Schulen, die ihr IB – Diplom an einer der anderen Internationalen Schulen ablegen wollen.

Dementsprechend müssen die Eltern am Beispiel der Frankfurt International School Oberursel – für die International School Frankfurt Rhein Main gilt dies annähernd ebenso - folgendes Schulgeld aufbringen:

Klassenstufe 1-4 € 14,860

Klassenstufe 5 € 15,060

Klassenstufe 6-8 € 16,740

Klassenstufe 9-10 € 17,300

Klassenstufe 11-12 € 17,640

Dies bedeutet, dass bei der geplanten Gesetzesänderung in der vorliegenden Form im Bereich der Sekundarstufe II pro Kind statt eines Betrages von € 5282,- (30 % von € 17640,-) nur noch ein Betrag von € 3000,- pro Kind absetzbar wäre. Berücksichtigt man, dass an der Frankfurt International School Oberursel 569 Familien mehr als 1 Kind, also in der Regel zwei bis drei Kinder einer Familie die Schule besuchen, bedeutet dies bei einem Mittelwert von 2,5 Kindern für diese Familien einen nicht mehr absetzbaren Betrag in Höhe von € 5705,-. Gleiches gilt für die International School Frankfurt Rhein Main, wo von 59 % aller Eltern mehr als ein Kind die Schule besucht.

Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Eltern schon jetzt einen überproportionalen Anteil ihres Einkommens für die Beschulung ihrer Kinder ausgeben müssen, weil das öffentliche Bildungswesen keine adäquate Schulform für die Beschulung dieser Kinder vorhält und die familiäre Belastungsgrenze deutlich überschritten ist. Dies ist insofern leicht nachvollziehbar, als die vorgesehene Absenkung überwiegend Elternhäuser betrifft, die nicht über ein Spitzeneinkommen, sondern über ein gehobenes mittleres Einkommen verfügen.

Internationale Schulen haben in Deutschland als allgemeinbildende Ergänzungsschulen den besonderen Status der Anerkennung, weil sie im öffentlichen Interesse einen besonderen Bildungsauftrag wahrnehmen, der sich von dem staatlicher oder sonstiger privater Schulen hinsichtlich der von ihnen betreuten ausländischen Schüler grundlegend unterscheidet. Ihre besondere Zielgruppe sind nicht primär deutsche, sondern internationale Schüler, die mit ihren Eltern, die überwiegend hochqualifizierte Fachkräfte sind, für eine begrenzte Zeit oder auf Dauer nach Deutschland kommen, da ihre Eltern hier eine Arbeitsstelle übernehmen und die Kinder der deutschen Sprache nicht mächtig sind. Hierbei beträgt der Anteil ausländischer Schüler an der Frankfurt International School von den 1780 Schülern knapp 80 %, davon sind 850 Schüler EU Bürger. An der International School Frankfurt Rhein Main kommen ca. 55 % aller Schüler aus Staaten der Europäischen Union.

Hierbei kann als gesicherter empirischer Befund festgehalten werden, dass ein Großteil dieser hochqualifizierten Arbeitskräfte ihre Tätigkeit in Deutschland nicht aufnehmen würde, wenn die schulische Versorgung ihrer Kinder nicht durch die Internationalen Schulen gesichert wäre, da diese ansonsten zwangsläufig aufgrund der mangelnden Sprachkenntnisse im deutschen Bildungssystem scheitern würden bzw. eine qualifizierte Ausbildung nicht gewährleistet wäre. Auf der anderen Seite wird die besondere Bedeutung und Qualität der Internationalen Schulen daran deutlich, dass der an einer Internationalen Schule erworbene Abschluss des International Baccalaureate – IB – nicht nur einen international hochrangig anerkannter Abschluss, der zum Studium an den besten Universitäten der Welt berechtigt, sondern auch in Deutschland als Hochschulzugangsberechtigung anerkannt ist. Hierbei ist es aufgrund der spezifischen Situation der Schüler notwendig, einen sehr differenzierten, ganztägigen Lehrplan vorzuhalten, dessen Kosten deshalb beträchtlich sind, weil auch in erheblichem Umfang integrative Betreuungs- und Fördermaßnahmen für die Kinder notwendig sind.

Das deutsche öffentliche Schulsystem ist nicht in der Lage, ein Bildungsangebot zu gewährleisten, das auf die speziellen Bedürfnisse dieser Kinder eingeht, die sich oft alle paar Jahre auf ein anderes sprachliches und kulturelles Umfeld einstellen müssen und ganz überwiegend beim Zuzug der deutschen Sprache in keiner Weise mächtig sind, sich aber von anderen Schülern mit Migrationshintergrund insofern unterscheiden, indem sie ein hohes Bildungsniveau erfüllen. Mehr als zwei Drittel der Schüler an Internationalen Schulen sind Kinder, deren Eltern für einen meist zwei- bis fünfjährigen Zeitraum nach Deutschland entsendet werden. Es handelt sich um hochqualifizierte Fachkräfte, die über eine große Mobilität verfügen müssen. Zugleich sind diese Schulen damit unverzichtbarer Teil der Infrastruktur für den Bildungs- und Wirtschaftsstandort Deutschland.

II. Rechtliche Würdigung

2.1. Verstoß gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht

Die geplante Änderung gibt vor, mit der Neuregelung den Vorgaben der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gem. den Urteilen vom 11.9.2007 in Sachen

Vertragsverletzungsverfahren C – 318/05 - und Vorabentscheidungsverfahren des FG Köln – C – 76/05 zu entsprechen.

In diesen Verfahren hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass der generelle Ausschluss steuermindernder Geltendmachung (Sonderausgabenabzug) von Schulgeldzahlungen an ausländische Privatschulen innerhalb der Gemeinschaft nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EstG gegen die Art. 18, 39, 43 und 49 EGV verstößt.

Die Bundesregierung meint, mit der oben dargestellten Neureglung diesen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht zu beseitigen. Dies ist nicht der Fall.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs unterliegt der Unterricht an Bildungseinrichtungen, die im Wesentlichen aus privaten Mitteln, insbesondere deren Eltern finanziert werden, der Dienstleistungsfreiheit des EG-Vertrags, da das von diesen Einrichtungen verfolgte Ziel darin besteht, eine Leistung gegen Entgelt anzubieten (EuGH Urteil – C-318/05 – vom 11.7.2007 Kommission./ Deutschland – Vertragsverletzungsverfahren, Rdnr. 70) . Der Unterricht an solchen Schulen ist als gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung anzusehen (a.a.O., Rdnr. 73). Danach besteht kein Zweifel, dass gemeinschaftsrechtlich der Besuch einer aus Elternbeiträgen finanzierten Schule wie der Internationalen Schulen im Status einer allgemein bildenden Ergänzungsschule unter die Dienstleistungsfreiheit fällt. Eltern aus EU – Mitgliedstaaten, die sich aus beruflichen Gründen in Deutschland aufhalten, können sich demnach sowohl auf die Dienstleistungsfreiheit als auch die Arbeitnehmerfreizügigkeit berufen.

Die geplante Neuregelung stellt eine mittelbare, versteckte Diskriminierung der Eltern von Schülern dar, die von ihren Freizügigkeitsgrundrechten innerhalb der Gemeinschaft, nämlich dem allgemeinen Freizügigkeitsrecht, der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Dienstleistungsfreiheit Gebrauch machen.

Zwar handelt es sich bei der geplanten Regelung auf den ersten Blick um eine scheinbar neutrale, alle Eltern gleichermaßen treffenden Norm; faktisch jedoch benachteiligt sie allein oder ganz überwiegend solche Eltern, die von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch und auf den Besuch einer Internationalen Schule entweder angewiesen sind, wenn und weil sie in Deutschland arbeiten und eine ausländische Schulbildung in Anspruch nehmen (müssen). Entscheidend ist hierbei nicht nur die wesentlich höhere Belastung dieser Eltern im Vergleich mit Nichtausländische Fachkräften, weil sie von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch machen, sondern ebenso die daraus resultierende Doppelbelastung.

Dies widerspricht der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, die auch eine mittelbare Schlechterbehandlung ausländischer Arbeitnehmer, die allein daraus herrührt, dass sie von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch machen, verbietet, sofern diese nur dazu geeignet ist, diese zu behindern. Da die Bundesrepublik Deutschland durch die Anerkennung dieser Schulen explizit ein besonderes öffentliches Interesse an diesen Schulen zum Ausdruck bringt, kann diese Schlechterstellung bzw. Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Dienstleistungsfreiheit nicht durch objektive legitime entgegenstehende öffentliche Interessen gerechtfertigt werden. Dies umso mehr, als in der Gesetzesbegründung nicht dargelegt worden ist, welche positiven finanzpolitischen Effekte die Neuregelungen haben soll. Gleichzeitig ist unter dem auch im Gemeinschaftsrecht geltende Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

offensichtlich, dass die Neuregelung die Eltern unverhältnismäßig hoch belastet und bis zur Existenzgefährdung dieser Schulen und damit der schulischen Versorgung ihrer Kinder führt, während der Vorteil für die öffentlichen Haushalte aufgrund der geringen Zahl der betroffenen Eltern zwangsläufig minimal ist. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs die Vermeidung einer Verringerung des Steueraufkommens allein nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen werden kann (EuGH a.a.O., Rdnr. 96).

2.2. Verfassungsrechtliche Bedenken

Maßstab der verfassungsrechtlichen Prüfung des § 10 Abs. 1 EStG ist der für den Bereich des Steuerrechts aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. dem Sozialstaatsprinzip der Art. 1 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 GG abgeleitete Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit. In engem Zusammenhang mit diesem Grundsatz steht das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete verfassungsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit sowie das Gebot zum Schutz von Ehe und Familie des Art. 6 Abs. 1 GG für die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung von Bedeutung. Die genannten verfassungsrechtlichen Maßstäbe werden durch die Neuregelung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht gewahrt.

Die geplante Änderung im Einkommenssteuergesetz bedeutet eine enorme Mehrbelastung für die Eltern der Eltern, deren Kinder eine Internationale Schule im Status einer anerkannten Ergänzungsschule besuchen und geht letztlich zu Lasten der Kinder, die in Deutschland keine Alternative eines Schulbesuchs an einer öffentlichen Schule oder einer staatlich bezuschussten Ersatzschule haben.

Hierbei ist unter dem Aspekt einer dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG nicht standhaltenden Prüfung zu berücksichtigen, dass die Eltern an Internationalen Schulen mit der Vollfinanzierung der Schulbildung ihrer Kinder nicht nur das staatliche Schulsystem entlasten, sondern einer Doppelbelastung ausgesetzt sind, weil sie über ihr Steueraufkommen sowohl das öffentliche Schulwesen als auch das private Ersatzschulwesen mitfinanzieren müssen.

Durch die geplante Neureglung wird wesentlich Ungleiches (staatlich in erheblichem Umfang bezuschusste Ersatzschule versus eigenfinanzierte Ergänzungsschule, deren Besuch notwendig ist, weil der Staat keine eigenen entsprechenden Bildungseinrichtungen vorhält) mit der Folge steuerlich gleich behandelt, dass die Systemgerechtigkeit nicht mehr gegeben ist. Zugleich liegt darin ein Verstoß gegen die staatlichen Schutzpflichten aus Art. 6 Abs. 1 zugunsten der Familie, da die Eltern die Pflicht haben, den Kindern insoweit eine bestmögliche Bildung angesichts des Migrationshintergrundes zu geben, dass ihr Bildungserfolg als solcher nicht gefährdet ist, was mit hoher Wahrscheinlichkeit der Fall wäre, wenn diese Schüler ohne Kenntnisse eine deutschsprachige Schule besuchen müssten.

Entscheidet sich der Gesetzgeber, anerkannte, allgemeinbildende Ergänzungsschulen, die er deshalb anerkennt, weil an ihnen ein besonderes öffentliches Interesse besteht und an denen der Schulpflicht genügt und ein dem öffentlichen Bildungswesen gleichwertiger Abschluss erworben werden kann, von einer staatlichen Bezuschussung auszunehmen, was

verfassungsrechtlich zulässig ist, so hat er die dadurch entstehenden erheblichen Mehrbelastungen der betroffenen Eltern zumindest insoweit zu kompensieren, dass er die durch die Nichtbeschulung dieser Schüler erzielten erheblichen Kosteneinsparungen im öffentlichen Schulwesen durch Anerkennung der extremen Höherbelastung dieser Eltern, die faktisch das fünffache, d.h. 500% gegenüber Eltern von Schülern an staatlich bezuschussten Ersatzschulen beträgt, zumindest steuerrechtlich kompensiert.

Verstärkt wird dies durch die eigenen finanzpolitischen Vorgaben. Wenn nach dem Anwendungserlass der Finanzverwaltungen zu § 52 AO eine Gemeinnützigkeit von Ergänzungsschulen i.S. der Förderung der Allgemeinheit nur angenommen werden kann, wenn die Satzung vorsieht, dass bei mindestens 25 % der Schüler keine Sonderung nach den Besitzverhältnissen der Eltern erfolgt, impliziert dies aufgrund fehlender Zuschüsse eine über den tatsächlichen Kostenbedarf des Schulbetriebs liegende sozialstaatliche Inanspruchnahme der Eltern, die ein höheres bis hohes Schulgeld nicht nur aufbringen können, sondern müssen, damit die Gemeinnützigkeit erhalten bleibt. Dementsprechend muss es ihnen aber auch möglich sein, diese besondere Belastung steuerlich geltend zu machen, was bei einer Kappungsgrenze von 250.- pro Monat in keiner Weise möglich wäre.

Die Länder sind daher gehalten, entweder aufgrund des besonderen öffentlichen Interesses an diesen Schulen diese Schulen staatlich zu bezuschussen, um die Eltern damit zu entlasten, oder aber die besondere Belastung steuerrechtlich zu berücksichtigen und ihnen einen höheren Abzugsbetrag einzuräumen als Eltern, deren Kind eine relativ hoch bezuschusste Ersatzschule besuchen.

Sofern dem Vorschlag nicht gefolgt wird, ist zumindest eine Anwendung der Neuregelung auf Eltern, die schon bisher ihr Kind auf eine solche Schule schicken, unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes zu verneinen, weil sie darauf vertraut haben, dass eine solche Abzugsfähigkeit besteht und ihre finanziellen Dispositionen hierauf ausgerichtet haben.

Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass sich seitens des Gutachters die Frage stellt, inwieweit für den Fall, dass Schulgeldzahlungen für den Schulbesuch nicht mehr in voller bzw. angemessener Höhe als Sonderausgaben geltend zu machen sind, den Betroffenen nicht zu raten ist, zu prüfen, inwieweit Ansprüche auf volle Übernahme der Kosten nach den Vorschriften des SGB VIII. bestehen, welches eine erhebliche finanzielle Inanspruchnahme der Jugendhilfe zur Folge hätte. Insofern verkennt der Gesetzentwurf die hochgradige Integrationsfunktion Internationaler Schulen. Ihr Kostenniveau ergibt sich wesentlich aus dem besonderen Betreuungsbedarf der Schüler, d.h. die Eltern übernehmen Kosten der sozialen Integration über das Schulgeld, welche durch Sonderausgabenabzug zu kompensieren sind.

III. Bildungspolitische Bedenken

Ferner verkennt der Gesetzentwurf die besondere Bedeutung der Internationalen Schulen für die Innovation und Weiterentwicklung des bundesdeutschen Bildungswesens.

Die Internationalen Schulen sind wesentlicher Bestandteil eines pluralen, leistungsstarken Bildungswesens innerhalb der Bundesrepublik Deutschland und antizipieren in besonderer Weise die Bildungsanforderungen im Zeitalter der Globalisierung und Internationalisierung. Sie vermitteln durch das IB-Curriculum und die Zusammensetzung der Schulen die notwendigen Elemente einer globalen Bildung, einer multikulturellen Erziehung zu internationaler Verständigung unter Akzeptanz der Vielfalt der Kulturen ebenso wie die dringend notwendige Stärkung der Fremdsprachenkompetenz. Im Zuge der Globalisierung wird in Zukunft die Bedeutung international ausgerichteter Curricula mit bilingualem Spracherwerb wie an den Internationalen Schulen erheblich zunehmen. Leitidee solcher Schulen ist die Befähigung zur Übernahme von Verantwortung in globaler Perspektive und die Befähigung des einzelnen, Situationen zu ändern, Entwicklungen zu beeinflussen, Zusammenhänge zu durchschauen sein. Das Bildungskonzept dieser Schulen sieht sich im Spannungsfeld von kultureller Identität und Weltbürgertum und beansprucht eine Wertevermittlung i.S. von >Globalitätssinn<. In diesem Sinne soll einer Persönlichkeitsbildung, die neben einer Verantwortungsbereitschaft wesentlich durch die Prinzipien der Gerechtigkeit, Solidarität, Partnership Education und kulturelle Sensibilität geprägt ist, besondere Bedeutung zukommen und die Schule zu einem Haus des Lernens machen.

Aufgabe der Bildungspolitik muss es deshalb sein, diese Schulen zumindest nicht in ihrer Existenzfähigkeit zu gefährden. Aufgrund des hohen Kostenniveaus dieser Schulen sind diese aber schon bei einem Verlust der Schülerpopulation von 10 %, was bei der Kappung der Absetzbarkeit des Schulgeldes von den Schulträgern als realistisch angesehen wird, nicht mehr in der Lage kostendeckend zu arbeiten.

IV. Arbeitsmarktpolitische Bedenken

Die geplante Neuregelung benachteiligt nicht nur EU – Bürger, sondern generell ausländische, vor allem hoch qualifizierte Arbeitnehmer und Spitzenkräfte und führt zu einem weiteren Standortnachteil bei der Gewinnung qualifizierter ausländischer Mitarbeiter. Die Bundesregierung hat in ihrem gerade vorgelegten Entwurf eines Gesetzes zur arbeitsmarktadäquaten Steuerung der Zuwanderung Hochqualifizierter und zur Änderung weiterer aufenthaltsrechtliche Regelungen, dem sogen. Arbeitsmigrationssteuergesetz, ausführlich dargelegt, dass Deutschlands Position im internationalen Wettbewerb um hoch qualifizierte Fachkräfte gestärkt werden muss. Unter anderem gilt es, durch Schaffung und Erweiterung aufenthaltsrechtlicher Perspektiven den Zuzug und Verbleib von Fachkräften zu fördern. Das Bundeskabinett hat deshalb am 16. Juli 2008 das „Aktionsprogramm der Bundesregierung - Beitrag der Arbeitsmigration zur Sicherung der Fachkräftebasis in Deutschland“ beschlossen. Dazu wird u.a. die in § 19 Abs. 2 Nr. 3 des Aufenthaltsgesetzes genannte Mindesteinkommensgrenze für die Erteilung einer Niederlassungserlaubnis an Hochqualifizierte, die von Anfang an ein dauerhaftes Aufenthaltsrecht vermittelt, von derzeit 86.400 Euro auf 63.600 Euro gesenkt.

Deutschland will mit diesem Aktionsprogramm ferner auch die Potenziale jungen Ausländer und Ausländerinnen nutzen, so dass die Aufenthaltstitel für solche Akademiker vereinfacht worden sind. In diesem Kontext müssen aber auch Anreize geschaffen werden, dass zuziehende Ausländische Fachkräfte eine nicht nur vorübergehende, sondern langfristige Perspektive des

Aufenthalts in Deutschland haben. Hierzu gehört unstreitig die Möglichkeit einer guten Schulbildung zu angemessenen Bedingungen.

Hochqualifizierte Fachkräfte, die auf Dauer nach Deutschland ziehen und deren Kinder nicht Deutsch als Muttersprache haben, aber schon schulpflichtig sind, sind auch bei einem Daueraufenthalt das explizite Schülerpotential Internationaler Schulen und auf diese existenziell angewiesen. Mit der Absenkung der Einkommensgrenze sollen verstärkt Familien mit mittlerem Einkommen gewonnen werden, die die Begrenzung der Abzugsfähigkeit besonders hart treffen würde und die von daher den Intentionen des Gesetzes kontraproduktiv entgegensteht.

Hamburg, den 24. September 2008

Prof. Dr. Frank-Rüdiger Jach