

unberücksichtigt. Im Übrigen ist das Anknüpfen an die melderechtlichen Verhältnisse schon kein tauglicher Indikator für typischerweise erhöhte Leistungsfähigkeit.

Die Studierenden sind also – falls vom Bundesverfassungsgericht keine Hilfe kommen sollte – auf die steuerpolitischen Entscheidungen der Gemeinden bzw. Länder angewiesen. Positiv hervorzuheben ist etwa der Freistaat Bayern, der in Art. 3 III BayKAG nach Antrag die Erhebung der Zweitwohnungsteuer von der Erreichung einer Mindesteinkunftshöhe abhängig macht, also die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt. Auch die Stadt Pirna beachtet diese, indem sie in § 6 II der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer (Zweitwohnungsteuersatzung) vom 6.11.2001 auf Antrag die Möglichkeit der Steuerermäßigung bzw. Steuerbefreiung für Studenten vorsieht. Es ist zu hoffen, dass wenigstens solche Normen vor den Gerichten Bestand haben werden; die ältere Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1983, die Differenzierungen nach der Art des besteuerten Aufwands kritisch sah, ist insoweit mittlerweile durch neuere Entscheidungen überholt.

*Verf.: Prof. Dr. Rainer Wernsmann, Universität Passau, Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, insbes. Finanz- und Steuerrecht, 94030 Passau, E-Mail: wernsmann@uni-passau.de*

*Peter Fischer*

## **Steuerliche Förderung von Schulgeldern an Schulen im Ausland**

### **Zum EuGH-Urteil v. 10.09.2007 – C-76/05 „Schwarz und Gootjes-Schwarz“, EuGHE 2007, I-6849**

#### **1 Ausgangslage nach nationalem Verfassungs- und Steuerrecht**

##### **1.1 Verfassungsrechtliche Stellung der Privatschulen**

Art. 7 Abs. 4 Sätze 1 und 2 GG normieren: „Das Recht zur Errichtung von privaten Schulen wird gewährleistet. Private Schulen als Ersatz für öffentliche Schulen bedürfen der Genehmigung des Staates und unterstehen den Landesgesetzen.“ Aus Art. 7 Abs. 4 GG folgt eine Förderpflicht zugunsten der Ersatzschulen.<sup>1</sup> Allerdings hat der Gesetzgeber eine weitgehende Gestaltungsfreiheit.<sup>2</sup> Er kann zwecks „steuerlicher Verbilligung des Schulgeldes“ die indirekte Fördertechnik des Sonderausgabenabzugs anstatt direkter Beihilfen wählen.<sup>3</sup>

Ersatzschulen i.S. des 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 jewei-

1 BVerfG, Urt. v. 9.3.1994 – 1 BvR 682/88, BVerfGE 90, 107, 114 ff., m.w.N.

2 BVerfG, Urt. v. 8.4.1987 – 1 BvL 8, 16/84, BVerfGE 75, 40, 63 f.; BVerfG, Beschl. v. 16.4.2004 – 2 BvR 88/03 HFR 2004, 690.

3 So ausdrücklich BVerfG, Beschl. v. 16.4.2004 – 2 BvR 88/03; HFR 2004, 690.

ligen Bundesland vorhandene oder grundsätzlich vorgesehene öffentliche Schule dienen sollen.<sup>4</sup> Deren Genehmigung setzt voraus, dass 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). Im Grundsatz müssen alle Schüler ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Lage die Privatschule besuchen können.<sup>5</sup> Das Sonderungsverbot ist dann verletzt, wenn die Schule nicht mehr allgemein zugänglich ist. Für 1983 hatte das BVerfG festgestellt, dass schon ein Schulgeld von 170 bis 190 DM monatlich zu einer verfassungsrechtlich untersagten Sonderung nach den Besitzverhältnissen führt.<sup>6</sup>

## 1.2 Steuerrechtliche Förderung der Privatschulen durch Abzug von Schulgeldern als Sonderausgaben

Schulgelder, die für den Besuch von inländischen Privatschulen gezahlt werden, waren nur unter den in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. (in der bis zum JStG 2009 geltenden Fassung) genannten Voraussetzungen abziehbar.<sup>7</sup> Die jeweilige Privatschule musste – je nach Schultyp – staatlich genehmigt, anerkannt oder erlaubt worden sein. Diese Einschränkung war verfassungsgemäß.<sup>8</sup> Sie war in der jüngeren Rechtsprechung ausgeweitet worden auf von der ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder anerkannte Deutsche Schulen im Ausland<sup>9</sup> und auf Europäische Schulen;<sup>10</sup> letztere aufgrund der Erwägung, dass diese Schulen die Stellung einer öffentlichen Anstalt und insgesamt einen Status haben, der einer staatlich genehmigten Schule i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. entspricht.

§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. war durch das Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz vom 13.12.1990<sup>11</sup> eingeführt worden. Mit der Vorschrift sollte ein von 1974 bis 1988 praktizierter rechtswidriger Spendenabzug von Schulgeld für den Besuch gemeinnütziger Privatschulen ersetzt werden.<sup>12</sup> Die Vorschrift sollte „der Förderung von nach Art. 7 Abs. 4 GG genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschulen dienen“.<sup>13</sup> Bezweckt war mithin die Förderung von Privatschulen unter gleichzeitiger Beschränkung des Abzugs auf den Besuch solcher Schulen, die „in gewisser Weise in das öffentliche Schulwesen einbezogen sind, bestimmte staatliche Anforderungen erfüllen müssen und deshalb typischerweise besonders förderungsbedürftig sowie förderungswürdig sind“.<sup>14</sup> Der Sonderausgabenabzug diente der Erfüllung der staatlichen Pflicht, Privatschulen

4 BVerfG, Urt. v. 14.11.1969 – 1 BvL 24/64, BVerfGE 27, 195; Urt. v. 9.3.1994 – 1 BvR 682, 712/88, BVerfGE 90, 107.

5 BVerfG, Urt. v. 8.4.1987 – 1 BvL 8, 16/84, BVerfGE 75, 40, 63 f.; BFH, Urt. v. 14.12.2004 – XI R 66/03 – BStBl II 2005, 473.

6 BVerfG, Urt. v. 9.3.1994 – 1 BvR 682, 712/88 (Anm. 4).

7 Z.B. BFH, Urt. v. 11.06.1997 – X R 77/94, BStBl II 1997, 615; Urt. v. 11.06.1997 – X R 144/95, BStBl II 1997, 612. BVerfG, Beschl. v. 16.04.2004 – 2 BvR 88/03 – HFR 2004, 690.

8 BFH, Urt. v. 14.12.2004 – XI R 32/03, BStBl II 2005, 518; Fischer, jurisPR-SteuerR 24/2005 Anm. 2.

10 BFH, Urt. v. 5.4.2006 – XI R 1/04, BFH/NV 06, 1560; Gesserich, *Spende und Schulgeld im Steuerrecht*, 2000, Rn. 757; Fischer, jurisPR-SteuerR 33/2006 Anm. 2.

11 BGBl I 1990, 2275.

12 S. im Einzelnen Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Kommentar, § 10 Rn. L 1 ff.

13 Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drucks. 11/7833, S. 8.: „Zur Förderung von nach Art. 7 Abs. 4 GG genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschulen wird ein ... beschränkter Sonderausgabenabzug eingeführt.“ Siehe ferner BT-Drucks. 16/3902, Anlage 2 – Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage betr. die Entwicklung von Privatschulen; ausführlich Biehle, DStZ 2008, 495.

14 BFH, Urt. v. 11.6.1997 – X R 77/94, BStBl II 1997, 615; BFH, Urt. v. 11.6.1997 – X R 74/95, BStBl II 1997, 617; BFH, v. 11.6.1997 – X R 144/95, BStBl II 1997, 621.

i.S.v. Art. 7 Abs. 4 GG zu fördern<sup>15</sup> und war damit integraler Bestandteil der Organisation und vor allem der Finanzierung des Bildungswesens, „außerhalb derer die Bundesrepublik und ihre Länder keine Finanzierungsverantwortung tragen.“<sup>16</sup>

### 1.3 Rechtsprechung des BFH zum Sonderungsverbot

Das zur Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. ergangene BFH-Urteil v. 14.12.2004<sup>17</sup> betraf den folgenden Sachverhalt. Der 1981 geborene Sohn der Kläger hatte die Jahrgangsstufe 11 im Rahmen eines Schüleraustausches in einer staatlichen Schule in England mit angegliedertem Internat besucht. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1998 machten die Kläger 30 v.H. des Schulgeldes von insgesamt 43.230 DM (= 18.726 DM) als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 a.F.) geltend. Gestützt auf Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG vertrat der BFH sachverhaltsbezogen die Auffassung, dass die Nichtabziehbarkeit des an ein britisches College gezahlten Schulgeldes jedenfalls dann nicht das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot verletze, wenn die Höhe des Schulgeldes eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern fördere und es deshalb auch beim Besuch einer inländischen Schule steuerlich nicht berücksichtigt werden könnte. Abgesehen davon, dass eine verschärfte Sonderung von Schülern im Streitfall auch im Hinblick auf die zusätzlich anfallenden Unterbringungskosten eintrete, sei ein allgemeines Recht auf Besuch einer Privatschule, die umgerechnet im Streitjahr 1998 ein monatliches Schulgeld in Höhe von ca. 3.600 DM erhoben habe, nicht mehr gewährleistet. Im Streitjahr habe das ausgabefähige Einkommen für einen Vier-Personen-Haushalt von Angestellten und Arbeitern mit mittlerem Einkommen in den alten Bundesländern im Monat bei durchschnittlich 5.862 DM und der Überschuss zwischen dem verfügbaren Einkommen und den durchschnittlichen tatsächlichen Ausgaben statistisch bei nur 804 DM gelegen. Das Schulgeld würde sich auch bei einer vergleichbaren inländischen Privatschule nicht durch die von den einzelnen Bundesländern zu gewährenden Zuschüsse von ca. 7.000 DM je Schüler in einer die Sonderung im Streitfall ausschließenden Weise verringern. Zwar hätten (inländische) private Ersatzschulen auf Grund des Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG einen Anspruch auf staatliche Förderung; eine volle Übernahme der Kosten sei aber aus Gründen des Verfassungsrechts nicht geboten. Der Gesetzgeber dürfe sich an den Kosten des öffentlichen Schulwesens und den haushaltsrechtlichen Möglichkeiten orientieren.<sup>18</sup>

## 2 Sachverhalt, Gang des Verfahrens, EuGH-Urteile in der Rs. Grotje-Schwarz

### 2.1 Der Ausgangsfall

Zwei Töchter der Eheleute Grotje-Schwarz besuchten eine Schule in einem Mitgliedstaat der EU. Für die Streitjahre 1998 und 1999 beantragten die Eheleute, das Schulgeld in Höhe von insgesamt 10.000 DM zum Abzug als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG zuzulassen. Das Finanzamt lehnte dies ab. Das FG Köln<sup>19</sup> hatte Bedenken, ob die Begrenzung der Abzugsfähig-

15 BVerfG, Beschl. v. 16.04.2004 – 2 BvR 88/03, HFR 2004, 690.

16 S. hierzu Stellungnahme des X. Senats des BFH, als Stellungnahme, wiedergegeben in BFH, Urt. v. 5.4.2006 – XI R 1/04, BStBl II 2006, 682.

17 BFH v. 14.12.2004 – XI R 66/03, BStBl II 2005, 473.

18 BVerfG, Urt. v. 9.3.1994 (Anm. 4) S. 116 f.; Beschl. v. 4.3.1997 – 1 BvL 26/96, EzB GG Art. 7 Nr. 27a.

19 FG Köln, Urt. v. 27.1.2005 – 10 K 7404/01, EFG 2005, 709; kritisch *Ahmann*, HFR 2005, 644.

keit von Schuldgeldzahlungen auf inländische Schulen mit EG-Recht vereinbar ist und richtete ein diesbezügliches Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH. Parallel zum Klageverfahren der Eheleute Grotje-Schwarz hatte die EU-Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet. Mit ihrer Klage beantragte die EU-Kommission festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG, 43 EG und 49 EG verstoßen hat, dass sie Schuldgeldzahlungen für den Besuch von Schulen in anderen Mitgliedstaaten „ausnahmslos von dem in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG vorgesehenen Sonderausgabenabzug ausgeschlossen hat“. Die von der Bundesrepublik Deutschland zur Rechtfertigung vorgetragenen Argumente seien nicht stichhaltig. Die EU-Kommission führte aus: „Insbesondere unterscheiden sich Privatschulen in anderen Mitgliedstaaten und inländische Privatschulen nicht derart voneinander, dass die von ihnen erhobenen Schulgebühren generell steuerlich unterschiedlich behandelt werden dürften“.

## 2.2 Die Entscheidungen des EuGH

Mit Urteilen vom 11.09.2007<sup>20</sup> hat der EuGH entschieden, dass Art. 18 EG der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehe, die vorsehe, dass Schuldgeldzahlungen an bestimmte Schulen im Inland als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt werden könnten, diese Möglichkeit aber in Bezug auf Schuldgeldzahlungen an Schulen in anderen Mitgliedstaaten generell ausschließe. Gleiches gelte für Privatschulen, da in dieser Hinsicht ein Verstoß gegen Art. 49 EG vorliege. Der EuGH begründet seine Entscheidungen wie folgt:

a) Unterricht an Bildungseinrichtungen, die im Wesentlichen aus privaten Mitteln, insbesondere durch die Studenten oder deren Eltern finanziert werden, hat der Gerichtshof als Dienstleistung im Sinne von Art. 50 EG eingestuft, da das von diesen Einrichtungen verfolgte Ziel darin besteht, eine Leistung gegen Entgelt anzubieten. Der Unterricht an solchen Schulen ist als gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung anzusehen. Auf Privatschulen, die im Wesentlichen „aus privaten Mitteln finanziert werden“, ist Art. 50 EG anwendbar. Die Möglichkeit, Bildungsangebote von Privatschulen in anderen Mitgliedstaaten in Anspruch zu nehmen, wird folglich vom Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit erfasst.

b) § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. führt also zu einer höheren steuerlichen Belastung, wenn Steuerpflichtige ihre Kinder in eine Privatschule in einem anderen Mitgliedstaat und nicht in eine Privatschule im Inland schicken.

c) Die von der Bundesrepublik für die gesetzliche Regelung angeführten Rechtfertigungsgründe werden sämtlich nicht akzeptiert. Er hat u.a. ausgeführt:

- Zwar lässt das Gemeinschaftsrecht die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten zum einen für die Lehrinhalte und die Gestaltung des Bildungssystems sowie die Vielfalt ihrer Kulturen und Sprachen (Art. 149 Abs. 1 EG) und zum anderen für Inhalt und Gestaltung der beruflichen Bildung (Art. 150 Abs. 1 EG) unberührt; „gleichwohl müssen die Mitgliedstaaten bei der Ausübung dieser Befugnisse das Gemeinschaftsrecht beachten, insbesondere die Bestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr“.

<sup>20</sup> EuGH, Urt. v. 10.09.2007 – C-76/05 „Schwarz und Gootjes-Schwarz“, EuGHE 2007, I-6849 = DStR 2007, 1670 = BFH/NV 2008, Beilage 1; Urt. v. 11.9.2007 – C-318/05 Kommission ./ Bundesrepublik, EuGHE 2007, I-6957 = BFH/NV 2008, Beilage 1, 14.

- Die Auffassung der Bundesrepublik, dass sich die inländischen Privatschulen und die ausländischen Privatschulen, die Dienstleistungen i.S.v. Art. 49 und Art. 50 erbringen, im Hinblick auf Art. 7 Abs. 4 GG nicht in einer „objektiv vergleichbaren Situation befinden“, treffe nicht zu. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG mache nämlich „die Teilabzugsfähigkeit des Schulgeldes davon abhängig, dass die betreffende Privatschule in Deutschland genehmigt, erlaubt oder anerkannt ist, ohne objektive Kriterien aufzustellen, die es ermöglichen würden, zu bestimmen, welche Arten des von deutschen Schulen verlangten Schulgeldes abzugsfähig sind“ (Rn. 90 und 91).

d) Schließlich, so der EuGH, sei es jedenfalls offenkundig unverhältnismäßig, Schulgeldzahlungen von in Deutschland einkommensteuerpflichtigen Personen an Schulen, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, von der steuerlichen Vergünstigung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG vollständig auszuschließen. „Dadurch werden nämlich die Schulgeldzahlungen dieser Steuerpflichtigen an Schulen in anderen Mitgliedstaaten von der steuerlichen Vergünstigung unabhängig davon ausgeschlossen, ob die betreffenden Schulen objektive Kriterien erfüllen, die nach innerstaatlichen Grundsätzen aufgestellt worden sind und anhand deren sich bestimmen lässt, welche Arten von Schulgeld einen Anspruch auf die Steuervergünstigung geben.“

e) Die Bundesrepublik habe gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 39 EG und 43 EG verstoßen. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG benachteilige insbesondere Arbeitnehmer und Selbstständige, die nach Deutschland gezogen sind oder dort ihren Arbeitsplatz besitzen und deren Kinder weiterhin eine kostenpflichtige Schule in einem anderen Mitgliedstaat besuchen. Die Bestimmung könne auch deutsche Staatsangehörige benachteiligen, wenn sie in einen anderen Mitgliedstaat zögen, in dem ihre Kinder eine kostenpflichtige Schule besuchten.

### 2.3 Folgeentscheidungen des FG Köln und des BFH

Das FG Köln hat im weiteren Verfahren der Klage mit Urteil v. 14.2.2008<sup>21</sup> stattgegeben. Auf die Revision des Finanzamts hat der BFH das Urteil aufgehoben mit der Begründung, die vom FG getroffenen Feststellungen reichten nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob und in welcher Höhe die Schulgeldzahlungen als Sonderausgaben abgezogen werden können. Zwar gebiete der Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts, dass das „europarechtswidrige Tatbestandsmerkmal“ – hier: die Begrenzung auf Inlandsschulen – nicht zu beachten sei. Indes sei nicht geklärt, ob im Streitfall das Sonderungsverbot greife. Zwar sei diese Begrenzung kein Tatbestandsmerkmal des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F.; bei dem Besuch einer Schule im EU-Ausland sei aber fiktiv zu prüfen, ob sie nach deutschem Recht anerkannt worden wäre; in diesem Zusammenhang sei das Sonderungsverbot von Bedeutung.

### 2.4 Reaktion des Gesetzgebers im JStG 2009

Als Reaktion auf die Rechtsprechung des EuGH<sup>22</sup> hat das JStG 2009<sup>23</sup> den Sonderausgabenabzug mit Wirkung vom 1.1.2008 novelliert. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG n.F. werden alle Schulgeldzahlungen an Schulen in privater Trägerschaft oder an überwiegend privat finanzierte

21 FG Köln v. 14.2.2008 – 10 K 7404/01, EFG 2008, 677.

22 EuGH, Urt. v. 11.9.2007 – C-318/05 Kommission ./ Bundesrepublik, EuGHE 2007, I-6957 = BFH/NV 2008, Beilage 1, 14.

23 Gesetz vom 19.12.2008, BGBl. I S. 2794.

Schulen innerhalb des EU-/EWR-Raums gleich behandelt.<sup>24</sup> Es wird einheitlich auf den mit dem Schulbesuch erreichten oder erstrebten anerkannten Abschluss abgestellt. Schulen in freier Trägerschaft sind auch solche, die zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gehören wie z. B. konfessionelle Schulen. Begünstigt sind ferner Schulgeldzahlungen an „Deutsche Schulen“ in Drittstaaten. Der Höchstbetrag des Sonderausgabenabzugs von 5 000 Euro umfasst den wesentlichen Teil der nach bisherigem Recht als Sonderausgaben berücksichtigten Aufwendungen (ausgenommen Kosten für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung; insoweit kommt in besonders gelagerten Ausnahmefällen<sup>25</sup> ein Abzug nach §§ 33a, 33c in Betracht). In den Fällen, in denen beide Elternteile anteilig die Kosten des Schulbesuchs tragen, kann der Höchstbetrag für jedes zu berücksichtigende Kind pro Elternpaar insgesamt nur einmal in jedem Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden. Entgelte an deutsche Schulen im Ausland bleiben ohne territoriale Beschränkung als Sonderausgaben abziehbar; Entgelte an andere Schulen außerhalb des EU-/EWR-Raums können – wie bisher – nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Nicht abziehbar sind z.B. Aufwendungen für den Besuch einer privaten Highschool in den USA.<sup>26</sup> Für alle noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen schafft § 52 Abs. 24b Satz 2 EStG eine Übergangsregelung.<sup>27</sup> Ein Abzug von Studiengebühren ist jedenfalls nach neuem Recht ausgeschlossen. Der Steuerpflichtige ist nachweis- und beweispflichtig.<sup>28</sup>

Der BFH<sup>29</sup> hat auch nach Ergehen der EuGH-Urteile zum alten Recht die Auffassung vertreten, dass beim Besuch einer Schule im EU-Ausland fiktiv zu prüfen sei, ob sie nach deutschem Recht anerkannt worden wäre. Auch wenn das Sonderungsverbot in der Praxis möglicherweise nicht beachtet worden sei,<sup>30</sup> sei dies kein hinreichender Grund, an den Voraussetzungen des grundgesetzlich verankerten Sonderungsverbots nicht festzuhalten. Nach Auffassung des BMF<sup>31</sup> ist nach neuem Recht das Sonderungsverbot nicht mehr zu prüfen.

Das BMF erläutert die neue Rechtslage in einem Schreiben vom 9.3.2009<sup>32</sup>.

### 3 Abschließende Würdigung

#### 3.1 Zur Kompetenzordnung in der EU unter Berücksichtigung des Urteils des BVerfG zum Lissabon-Vertrag

Man mag die durch den EuGH erzwungene Rechtsentwicklung als europäischen Fortschritt begrüßen. Dies werden viele Eltern tun, die steuerlich entlastet werden, wenn sie ihre Kinder auf ausländische Schulen schicken. Gleichwohl bleibt ein Störgefühl, das aus dem Empfinden

24 Zu den begünstigten Schultypen BMF (Anm. 28), Rn 1 f; *Schaffhausen/Plenker*, DStR 2009, 1123.

25 S. z.B. FG Köln, Urt. v. 23.7.1997 – 12 K 3881/94, EFG 98, 318 – Schulgeldzahlungen für den Besuch einer Privatschule durch behindertes Kind als außergewöhnliche Belastung.

26 BFH, Beschl. v. 19.12.2005 – XI B 150/05, BFH/NV 06, 1263.

27 S. auch BMF-Schreiben v. 9.3.2009 – IV C 4-S 2221/07/0007, 2009/0158048 – Berücksichtigung von Schulgeldzahlungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009, Rn 6.

28 *Schaffhausen/Plenker*, DStR 2009, 1123, 1125 f.

29 BFH, Urt. v. 17.7.2008 – X R 62/04, BStBl II 2008, 976; Urt. v. 21.10.2008 – X R 15/08, BFH/NV 2009, 559.

30 S. hierzu *Meilicke*, IStR 2006, 447; *ders.*, DStR 2007, 1892, 1895; *Müller, T.*, EFG 2008, 607. Die Einwände der Kläger betrafen insbesondere die großzügige steuerliche Behandlung besonderes hoher Schulgelder an deutsche Internatsschulen wie Salem.

31 BMF-Schreiben Anm. 28, Rn 6.

32 BMF-Schreiben Anm. 28.

dafür herrührt, dass die EU nicht nur Grundfreiheiten gewährleistet, sondern als Mehrebenensystem auch eine Kompetenzordnung ist. Auch auf dieses Faktum hat das BVerfG sein Urteil v. 30.6.2009<sup>33</sup> zum Lissabon-Vertrag gegründet und hervorgehoben: „Als besonders sensibel für die demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit eines Verfassungsstaates gelten seit jeher u.a. „kulturell besonders bedeutsame Entscheidungen etwa im ... Schul- und Bildungssystem“. Hierzu führt das BVerfG aus:

„Die bereits wahrnehmbaren Aktivitäten der Europäischen Union auf diesen Gebieten greifen auf einer Ebene in die Gesellschaft ein, die in der primären Verantwortung der Mitgliedstaaten und ihrer Gliederungen steht. Die Gestaltung von Lehrplänen und Bildungsinhalten sowie etwa die Struktur eines gegliederten Schulsystems sind politische Grundentscheidungen, die einen starken Bezug zu den kulturellen Wurzeln und Wertvorstellungen eines jeden Staates haben. Die Gestaltung von Schule und Bildung berührt ... in besonderem Maße gewachsene Überzeugungen und Wertvorstellungen, die in spezifischen historischen Traditionen und Erfahrungen verwurzelt sind.“

Dies verweist m.E. auf die Grenzen der Europäisierung: Ob und in welchem Umfang der Mitgliedstaat Privatschulen als Bestandteil seines eigenen Bildungs- und Schulsystems fördert – durch direkte Subventionen oder, was der EuGH zu Unrecht als nicht maßgeblich verwirft, durch die Fördertechniken des Steuerrechts – ist eine strukturell inlandsbezogene Frage.

### 3.2 Das Harmonisierungsverbot des Art. 149 Abs. 1 EGV

Auch nach europäischem Primärrecht gehört das Schulwesen zur ausschließlichen Regelungskompetenz der Mitgliedstaaten. Das Harmonisierungsverbot des Art. 149 Abs. 1 EGV für die Organisation des Schul- und Bildungswesens sichert den Mitgliedstaaten eine ausschließliche Zuständigkeit.<sup>34</sup> „Die Gemeinschaft trägt zur Entwicklung einer qualitativ hochstehenden Bildung dadurch bei, dass sie die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten fördert und die Tätigkeit der Mitgliedstaaten unter strikter Beachtung der Verantwortung der Mitgliedstaaten für die Lehrinhalte und die Gestaltung des Bildungssystems sowie der Vielfalt ihrer Kulturen und Sprachen erforderlichenfalls unterstützt und ergänzt.“ Dies alles war dem EuGH vorgetragen worden. Er hat die Berufung auf Art. 149 Abs. 1 EGV mit nicht überzeugenden Begründungen verworfen.

Mit Befremden muss man zur Kenntnis nehmen, dass der EuGH das Harmonisierungsverbot des Art. 149 EG minimiert, die Freiheit des nationalen Gesetzgebers bei der Wahl der Fördertechnik<sup>35</sup> (oben 1.1.) bei ihm vorbehaltenen Regelungsmaterien beschneidet, die Finanzierungsverantwortlichkeit<sup>36</sup> der Bundesrepublik Deutschland auf alle Privatschulen in Europa ausdehnt und

33 BVerfG, Urt. v. 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08 u.a., NJW 2009, 2267 = DVBl 2009, 1032, Rn 252, 260 ff.

34 *Hablitzel*, Harmonisierungsverbot und Subsidiaritätsprinzip im europäischen Bildungsrecht, DÖV 2002, 407 ff.

35 Auf das diesbezügliche Vorbringen der Bundesrepublik, sie müsse nicht das Schulwesen im Ausland subventionieren, hat er mit der mehr als merkwürdigen Formulierung geantwortet, es „genüge die Feststellung“ (!) „dass § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG keine Direktsubventionierung der betreffenden Schulen durch den deutschen Staat vorsieht, sondern vielmehr eine steuerliche Vergünstigung für Eltern wegen der Schulgeldzahlungen für ihre Kinder“ – eine nicht verständliche Verkenntung von Sinn und Technik „mittelbarer“ staatlicher Förderung und der Instrumentarien steuerlicher Subventionierung.

36 S. hierzu *Wieland, J.*, Der Europäische Gerichtshof als Steuergesetzgeber? in: Festschrift für Zuleeg, 2005, S. 492 ff.

das Verfassungsrecht der Mitgliedstaaten – hier: Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG – ignoriert. Nunmehr fördert die Bundesrepublik, wenn auch betragsmäßig begrenzt, auch Nobelschulen, die nach der Wertung des Grundgesetzes mangels Genehmigungsfähigkeit in der Bundesrepublik nicht förderwürdig sind. Solches geschieht, wenn der nationale Gesetzgeber „ausbrechende Akte“ von EU-Organen lediglich „durchwinkt“.

*Verf.: Prof. Dr. Peter Fischer, Vors. Richter am BFH a.D., Honorarprofessor an der Universität Bielefeld, E-Mail: PAFischer@aol.com*