

Europäischer Gerichtshof, Schlussanträge vom 21.09.2006 – C-76/05

ECLI:EU:C:2006:596

Keine Entscheidung des Gerichtshofs. Dieses Dokument ist ein unabhängiger Entscheidungsvorschlag an den Gerichtshof. Der Gerichtshof ist daran nicht gebunden und kann anders entscheiden.

Ergebnis: Vorschlag an den Gerichtshof

In der Rechtssache 076/05 wird vorgeschlagen, die Vorlagefrage des Finanzgerichts Köln dahin gehend zu beantworten, dass Artikel 49 EG so auszulegen ist, dass die passive Dienstleistungsfreiheit einer nationalen Vorschrift entgegensteht, nach der Schulgeldzahlungen an bestimmte inländische Schulen, nicht aber Schulgeldzahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerlich abzugsfähig sind. Es bleibt dem nationalen Gesetzgeber nach gegenwärtigem Stand des Gemeinschaftsrechts jedoch unbenommen, die steuerliche Privilegierung von Privatschulen betragsmäßig zu begrenzen bzw. objektive Kriterien für die Bestimmung der Förderwürdigkeit solcher Schulen aufzustellen. In der Rechtssache C-318/05 wird vorgeschlagen, festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 12 EG in Verbindung mit 18 EG, 39 EG, 43 EG und 49 EG verstoßen hat, dass sie Schulgeldzahlungen für einen Schulbesuch im Ausland ausnahmslos von dem in § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG vorgesehenen Sonderausgabenabzug ausgeschlossen hat, und dass der Bundesrepublik Deutschland die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen sind.

Verbundene Schlussanträge der Frau Generalanwältin

Christine Stix-Hackl

vom 21. September 2006

I — Einleitende Bemerkungen

1 Das vorliegende Vorabentscheidungsverfahren sowie das vorliegende Vertragsverletzungsverfahren betreffen beide die Frage, ob das Gemeinschaftsrecht — ungeachtet der grundsätzlichen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten im Bereich der Bildungspolitik — einer nationalen Steuervorschrift entgegensteht, nach welcher Schulgeldzahlungen an bestimmte Schulen des betreffenden Mitgliedstaats, nicht aber Zahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet als Sonderausgaben einkommensteuerermindernd berücksichtigt werden können.

2 Damit bewegt sich die zu untersuchende Fragestellung an einer Schnittstelle zwischen direkten Steuern und Bildungspolitik. Nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts fallen beide Bereiche in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Wie sich aus Artikel 149 Absatz 1 EG ergibt, ist es Aufgabe der Mitgliedstaaten, ihr Bildungssystem zu organisieren und die zu vermittelnden Lerninhalte zu bestimmen. Auch steht es ihnen frei, die Ausgestaltung und Konzeption ihres Steuerrechts festzulegen.

3 Doch müssen die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes die Befugnisse im Bereich der direkten Steuern auch in Ermangelung einer entsprechenden Regelungskompetenz der EG unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben. Die fehlende Normensetzungsbefugnis der Gemeinschaft im Bereich der Bildungspolitik bedeutet nicht, dass jegliche bildungspolitische Entscheidung der Mitgliedstaaten grundsätzlich einer Kontrolle ihrer Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht entzogen wäre. In einem Binnenmarkt, der durch die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr gekennzeichnet ist, steht es den Mitgliedstaaten nämlich grundsätzlich nicht mehr frei, die Zwänge außer Acht zu lassen, die sich aus dem Gemeinschaftsrecht für die Festlegung und Anwendung ihrer nationalen Politikbereiche ergeben.

4 Soweit also der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten des EG-Vertrags eröffnet ist, könnte in den vorliegenden Rechtssachen mithin ein Spannungsverhältnis zwischen nationaler Bildungspolitik, die u. a. die Kriterien für die Förderwürdigkeit von Ausbildungsstätten festlegen kann, und der Wahrnehmung der Rechte aus ebensolchen Grundfreiheiten — etwa beim Besuch einer ausländischen Schule — bestehen.

Fraglich wird dann also sein, inwiefern ein Gleichgewicht zwischen der Wahrung der nationalen Zuständigkeiten und den Anforderungen des Binnenmarktes gewahrt werden kann.

5 Im Rahmen der folgenden Prüfung ist somit jedenfalls der besondere Respekt, der den steuerlichen und bildungspolitischen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten geschuldet ist, zu berücksichtigen.

II — Rechtlicher Rahmen

A — Gemeinschaftsrecht

6 Das Finanzgericht Köln ersucht um Auslegung der Artikel 18 EG, 39 EG, 43 EG und 49 EG. Im Rahmen des Vertragsverletzungsverfahrens klagt die Kommission auf Feststellung der Verletzung eben dieser Normen durch die Bundesrepublik Deutschland.

B — Nationales Recht

1. Einkommensteuergesetz (im Folgenden: EStG)

7 § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG lautet:

Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind:

30 vom Hundert des Entgelts, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält, für den Besuch einer gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschule sowie einer nach Landesrecht anerkannten allgemeinbildenden Ergänzungsschule entrichtet mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung.

2. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (im Folgenden: GG)

8 Artikel 7 Absatz 4 lautet:

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. Die Genehmigung ist zu erteilen, wenn die privaten Schulen in ihren Lehrzielen und Einrichtungen sowie in der wissenschaftlichen Ausbildung ihrer Lehrkräfte nicht hinter den öffentlichen Schulen zurückstehen und eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern nicht gefördert wird. Die Genehmigung ist zu versagen, wenn die wirtschaftliche und rechtliche Stellung der Lehrkräfte nicht genügend gesichert ist.

III — Zum Vorabentscheidungsersuchen (Rechtssache C-76/05)

A — Sachverhalt und Ausgangsverfahren

9 Die Eheleute Herbert Schwarz und Marga Gootjes-Schwarz wurden in den Jahren 1998 und 1999 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie haben drei gemeinsame Kinder, von denen die beiden Töchter Lydia (geboren 1981) und Lilian (geboren 1986) die Cademuir International School in Schottland besuchten.

10 Da die Eheleute zunächst ihre Einkommensteuererklärungen nicht abgaben, wurden die Besteuerungsgrundlagen geschätzt. Gegen die Schätzungsbescheide legten die Eheleute rechtzeitig Einspruch ein.

11 Sie machten in den im Laufe der Rechtsbehelfsverfahren eingereichten Steuererklärungen außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 43426,78 DM für 1998 und 64549,79 DM für 1999 geltend. Hiervon entfielen 1998 33867,79 DM und 1999 27415,62 DM auf den im Vorabentscheidungsverfahren bedeutsamen Besuch der Cademuir International School durch die beiden Töchter.

12 Das in diesen Summen enthaltene Schulgeld, welches nicht auf Beherbergung, Betreuung oder Verpflegung entfällt, wurde von den Eheleuten nach Angaben des vorlegenden Gerichts bisher nicht

genau nachgewiesen, belaufe sich aber auf mindestens 10000 DM pro Jahr.

13 Das Finanzamt Bergisch Gladbach erließ während des Einspruchsverfahrens am 13. September 2001 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, in denen es den erklärten Besteuerungsgrundlagen mit Ausnahme der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen folgte. Da die Eheleute ihre Einsprüche weiterverfolgten, wies das Finanzamt diese mit Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2001 als unbegründet zurück.

14 Daraufhin erhoben die Eheleute Klage zum Finanzgericht Köln, in der sie u. a. hilfsweise beantragten, den Sonderausgabenabzug nach § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG zu gewähren.

15 Nach Angaben des Finanzgerichts Köln hat die Klage nach Maßgabe des nationalen Rechts jedoch keine Aussicht auf Erfolg, da § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG nur den Besuch bestimmter inländischer Schulen erfasse, nicht jedoch auf Schulgeldzahlungen an Schulen in anderen Mitgliedstaaten anwendbar sei. Möglicherweise ergebe sich jedoch aufgrund vorrangigen Gemeinschaftsrechts ein anderes Ergebnis.

16 Daher hat das Finanzgericht Köln mit Beschluss vom 27. Jänner 2005 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Widerspricht es Artikel 8a/18 (allgemeine Freizügigkeit), 48/39 (Freizügigkeit der Arbeitnehmer), 52/43 (Niederlassungsfreiheit) bzw. 59/49 (Dienstleistungsfreiheit) EGV, dass Schulgeldzahlungen an bestimmte deutsche Schulen, nicht aber Schulgeldzahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet gemäß § 10 Absatz 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes in der für 1998 und 1999 geltenden Fassung als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt werden können?

B — Wesentliche Vorbringen der Beteiligten

17 Die deutsche Regierung vertritt die Ansicht, dass die streitige Regelung des nationalen Rechts nicht in den Anwendungsbereich des freien Dienstleistungsverkehrs falle. Wie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergebe, sei die Erteilung von Schulunterricht nur ausnahmsweise dann als Dienstleistung im Sinne der Artikel 49 ff. EG anzusehen, wenn die Schule sich ganz überwiegend aus privaten Mitteln finanziere und eine Gewinnerzielung anstrebe. Dies sei für die betreffende Schule im Vereinigten Königreich nicht dargetan worden.

18 Jedenfalls rechtfertigten sachliche Unterschiede die differenzierende Behandlung. Sollte die Schule, auf welche im Vorlageverfahren Bezug genommen wird, doch Dienstleistungen erbringen, sei sie nicht mit den durch § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG privilegierten Schulen vergleichbar, da sowohl die dort genannten Ersatz- als auch die angeführten Ergänzungsschulen in der Regel nicht erwerbswirtschaftlich tätig sein könnten.

19 Zudem ergebe sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes, dass es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt sei, Kriterien festzulegen, die verhindern, dass eine steuerliche Vergünstigung unter ein Niveau abgesenkt werden muss, welches der Mitgliedstaat für erforderlich hält.

20 Auf die Vertragsbestimmungen zur Freizügigkeit (Artikel 39 EG) und zur Niederlassungsfreiheit (Artikel 43 EG) komme es nach Ansicht der deutschen Regierung aufgrund der Sachverhaltsgestaltung nicht an. Schließlich ergäben sich auch aus Artikel 18 EG in Verbindung mit Artikel 12 EG keine Rechte für die Kläger des Ausgangsverfahrens.

21 Die Kommission hingegen ist der Auffassung, dass ein Verstoß gegen die passive Dienstleistungsfreiheit gegeben ist. Unter Berufung auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes hält sie den Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit für eröffnet. Die Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit scheitert nach ihrem Dafürhalten nicht daran, dass eine Eigenfinanzierung der in Deutschland ansässigen Privatschulen aufgrund des Verbots einer Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern gemäß Artikel 7 Absatz 4 GG kaum möglich sei und vor diesem

Hintergrund die Entgeltlichkeit von entsprechenden Bildungsleistungen zweifelhaft erscheinen könnte. Bei der Beurteilung der Frage der Entgeltlichkeit sei nämlich nicht nur auf die von der deutschen Regelung begünstigten Privatschulen abzustellen, sondern auch und vor allem auf die von der Begünstigung ausgeschlossenen — ausländischen — Privatschulen.

22 Auch Artikel 18 EG in Verbindung mit Artikel 12 EG stehe einer nationalen Regelung wie der geschilderten entgegen.

23 Im Unterschied hierzu seien jedoch aufgrund des Sachverhalts die Artikel 39 EG und 43 EG nicht anwendbar.

C — Würdigung

1. Einleitende Bemerkungen zum Gang der Untersuchung

24 Wie sich der Formulierung der Vorlagefrage entnehmen lässt, möchte das Finanzgericht Köln wissen, ob die Artikel 18 EG, 39 EG, 43 EG und 49 EG dahin gehend auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, mit der ein Mitgliedstaat Schulgeldzahlungen an bestimmte inländische Schulen, nicht aber Zahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet einkommensteuermindernd berücksichtigt.

25 Auf die Auslegung der Artikel 39 EG und 43 EG kann im Folgenden verzichtet werden. Da die Eltern weder von ihrem Recht, eine abhängige Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat aufzunehmen, noch von ihrem Recht, sich dort als Selbständige niederzulassen, Gebrauch gemacht haben, sind diese Vorschriften im vorliegenden Verfahren offensichtlich nicht anwendbar.

26 Fraglich ist noch, ob der Anwendungsbereich der allgemeinen Freizügigkeit nach Artikel 18 Absatz 1 EG in Verbindung mit dem Diskriminierungsverbot aus Artikel 12 Absatz 1 EG eröffnet ist. In persönlicher Hinsicht ist die Anwendbarkeit der Artikel 12 EG und 18 EG zwar gegeben, da der Einzelne sich bei grenzüberschreitendem Bezug auch gegenüber seinem eigenen Herkunftsland auf das Diskriminierungsverbot berufen kann.

27 In sachlicher Hinsicht kann das Diskriminierungsverbot des Artikels 12 Absatz 1 EG — gegebenenfalls in Verbindung mit der allgemeinen Freizügigkeit aus Artikel 18 Absatz 1 EG — im Anwendungsbereich des Vertrags jedoch nur unbeschadet besonderer Bestimmungen — wie etwa Artikel 49 EG — herangezogen werden. Dementsprechend ist auf das Diskriminierungsverbot des Artikels 12 Absatz 1 EG in Verbindung mit Artikel 18 Absatz 1 EG nur dann einzugehen, wenn der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit nach den Artikeln 49 EG ff. nicht eröffnet ist, weshalb mit der Prüfung der Artikel 49 EG ff. zu beginnen ist.

2. Zur Dienstleistungsfreiheit nach Artikel 49 ff. EG

a) Anwendungsbereich

28 Fraglich ist also zunächst, ob der Anwendungsbereich der Artikel 49 ff. EG eröffnet ist.

29 Der persönliche Anwendungsbereich ist jedenfalls eröffnet, da der Einzelne sich bei grenzüberschreitendem Bezug auch gegenüber seinem eigenen Herkunftsstaat auf Artikel 49 EG berufen kann.

30 Hinsichtlich des sachlichen Anwendungsbereichs ist vorerst auf die passive Dienstleistungsfreiheit abzustellen. In deren Rahmen begibt sich der Leistungsempfänger in einen anderen Mitgliedstaat zum Leistungserbringer. Ausdrücklich erwähnt ist in Artikel 50 Absatz 3 EG zwar nur die aktive Variante, in deren Rahmen der Erbringer der Leistung sich zum Empfänger begibt. In ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ist jedoch auch die passive Dienstleistungsfreiheit anerkannt. Denn sie stellt die notwendige Ergänzung zur aktiven Form dar, die dem Ziel entspricht, jede gegen Entgelt geleistete Tätigkeit, die nicht unter den freien Waren- und Kapitalverkehr oder unter die Freizügigkeit der Personen fällt, zu erfassen. Im Ausgangsfall geht es um die Ablehnung einer Steuerabzugsmöglichkeit aufgrund

des Besuchs einer Privatschule, die im Ausland ansässig ist — und somit um die Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Inanspruchnahme eines Bildungsangebots.

31 Zu prüfen ist allerdings, ob das betreffende Bildungsangebot Dienstleistungen beinhaltet. Dies wäre gemäß Artikel 50 Absatz 1 EG der Fall, wenn es sich um Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden handeln würde.

32 Es wird jedoch vorliegend bestritten, dass solche entgeltlichen Leistungen gegeben sind. Zentraler Punkt der Prüfung ist somit die Frage, ob die Zahlung von Schulgebühren als Entgelt und die Erteilung von Unterricht als Leistung angesehen werden können.

33 Hierzu hat der Gerichtshof in der Rechtssache Humbel in Bezug auf Schulgebühren, die im Rahmen eines nationalen Ausbildungssystems zu entrichten waren, festgestellt, dass es Wesensmerkmal des Entgelts sei, dass dieses die wirtschaftliche Gegenleistung für die betreffende Leistung darstelle. Das Merkmal fehle jedoch bei im Rahmen eines nationalen Bildungssystems erteiltem Unterricht, denn hier wolle der Staat keine gewinnbringende Tätigkeit aufnehmen, sondern erfülle soziale, kulturelle sowie bildungspolitische Aufgaben und finanziere das System auch in der Regel aus dem Staatshaushalt. An der Natur dieser Tätigkeit ändere sich auch nichts dadurch, dass die Schüler oder ihre Eltern manchmal Schulgeld zahlen müssten, um in gewissem Umfang zu den Kosten für die Erhaltung des Systems beizutragen.

34 Weiter präzisiert hat der Gerichtshof seine diesbezügliche Rechtsprechung im Urteil Wirth. Er stellte zunächst klar, dass die zu Schulgeldzahlungen entwickelten Grundsätze auch hinsichtlich der für ein Hochschulstudium zu entrichtenden Gebühren gelten. Er führte aber weiter aus, dass es Hochschulen gäbe, die im Wesentlichen aus privaten Mitteln, insbesondere durch Studenten oder deren Eltern, finanziert würden und einen Gewinn zu erzielen suchten. Dort erteilter Unterricht sei als Dienstleistung im Sinne des Artikels 50 EG anzusehen. Im Umkehrschluss zur gerade dargelegten Feststellung des Gerichtshofes müssen diese Aussagen dann auch wieder als auf Schulgeldzahlungen übertragbar angesehen werden.

35 Entscheidende Kriterien für die Annahme der Entgeltlichkeit der Dienstleistung und somit für die Eröffnung des sachlichen Anwendungsbereichs der Artikel 49 EG ff. sind daher im vorliegenden Verfahren die zu einem wesentlichen Anteil kostendeckende Privatfinanzierung einer Schule und deren Gewinnerzielungsabsicht.

36 Dem Vorlagebeschluss lässt sich nicht unmittelbar entnehmen, dass die im Sachverhalt geschilderte Schule im Vereinigten Königreich diese Voraussetzungen erfüllt. Wie sich jedoch aus den Ausführungen des vorlegenden Finanzgerichts ergibt, betrug das reine Schulgeld für die beiden Kinder pro Jahr mindestens 10000 DM und beliefen sich die Gesamtkosten für den Schulbesuch in den Jahren 1998 und 1999 auf 33867 DM bzw. 27415 DM. Zwar kann angesichts dieser Höhe der Summen nicht automatisch darauf geschlossen werden, dass die betreffende Schule erwerbswirtschaftlich tätig ist. Hinzu kommt jedoch nach dem Vorbringen der deutschen Regierung, dass die Höhe solcher Summen erheblich über jener des von durch § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG privilegierten — in Deutschland ansässigen — Privatschulen geforderten Schulgelds liegt. Somit ist jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass die betroffene Schule im Vereinigten Königreich zu einem wesentlichen Anteil kostendeckend privatfinanziert wird und gewinnorientiert arbeitet. Es ist aber letztlich Sache des nationalen Gerichts, entsprechende Feststellungen in faktischer Hinsicht zu treffen.

37 Für die Eröffnung des Anwendungsbereichs des Artikels 49 EG dürfte hingegen nicht entscheidend sein, dass Schulen im Mitgliedstaat des Leistungsempfängers — hier Deutschland — aufgrund verfassungsrechtlicher oder einfachgesetzlicher Vorgaben in der Regel keine Leistungen gegen Entgelt im Sinne der Definition des Artikels 50 Absatz 1 EG erbringen, weil sie nicht erwerbswirtschaftlich tätig seien und überwiegend aus dem Staatshaushalt finanziert würden. Im Urteil vom 16. Mai 2006 in der Rechtssache Watts hielt der Gerichtshof hinsichtlich einer ähnlichen Argumentation im Zusammenhang

mit Sachleistungen des britischen Gesundheitssystems nämlich fest, dass es entbehrlich sei zu prüfen, ob die im Rahmen eines nationalen Gesundheitsdienstes wie des NHS erbrachten Leistungen der Krankenhausversorgung selbst Dienstleistungen im Sinne der Vertragsbestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr darstellen ...

38 Es handelt sich um ein neueres Urteil der Großen Kammer des Gerichtshofes, das sich zudem ausdrücklich mit der Fragestellung der Subsumption von Leistungen unter den gemeinschaftsrechtlichen Dienstleistungsbegriff im Zusammenhang mit nationalen Systemen zur Deckung von Behandlungskosten befasst, wenn im Falle eines grenzüberschreitenden Sachverhalts jedenfalls in einem der betreffenden Mitgliedstaaten keine Geldleistungen vorgesehen sind.

39 Ich halte diese Rechtsansicht in ihren Konsequenzen allerdings für nicht unproblematisch: Zum einen ergibt sich daraus ein mit der Souveränität der Mitgliedstaaten nur schwerlich zu vereinbarendes weit reichendes Liberalisierungsgebot dergestalt, dass der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten des Vertrages bereits dann eröffnet ist, wenn eine Leistung in nur einem anderen Mitgliedstaat nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen erbracht wird. Zwar ergibt sich aus der Eröffnung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten nicht zwingend, dass bestimmte nationale Rechtsvorschriften nicht mit Gemeinschaftsrecht vereinbar wären; der betreffende Mitgliedstaat muss solche Rechtsvorschriften aber gegebenenfalls rechtfertigen, was seinen Ermessens-Spielraum bei der Festlegung von Politiken jenseits der Kompetenzen der Gemeinschaft erheblich einschränkt. Zum anderen und vor allem lässt sich ein solches Liberalisierungsgebot schwerlich mit der Rechtsprechung des Gerichtshofes zum Unternehmensbegriff im gemeinschaftlichen Wettbewerbsrecht vereinbaren, soweit der Gerichtshof dort der Ansicht ist, dass Systeme auf der Grundlage des Grundsatzes der nationalen Solidarität grundsätzlich nicht unter den Unternehmensbegriff fallen. Es wird hier zwar nicht in Abrede gestellt, dass die Perspektive hinsichtlich des Unternehmensbegriffs eine andere als diejenige hinsichtlich des Dienstleistungsbegriffs ist, insoweit die Subsumption unter den Unternehmensbegriff nur die Betrachtung nationaler Rechtsvorschriften — ohne grenzüberschreitenden Blick und somit ohne Kollisionsrisiko — voraussetzt. Die mit der Möglichkeit der Ausübung der Grundfreiheiten des EG-Vertrags einhergehende Schaffung einer Fluchtmöglichkeit aus geschlossenen Systemen der nationalen Solidarität — sei es bei Zweigen der Sozialversicherungen oder etwa Entschädigungsfonds für nicht versicherbare Risiken — ist aber jedenfalls per se dem Gedanken der nationalen Solidarität durch Einschränkung der Risikostreuung abträglich.

40 Wenn mir auch ein Überdenken der Konsequenzen dieser Rechtsprechung gegeben erschiene, kann, da es sich um ein relativ rezentes Urteil der Großen Kammer handelt, realistischerweise wohl kaum erwartet werden, dass der Gerichtshof sich in der Lage sieht, die der Rechtssache Watts zugrunde gelegte Rechtsansicht bereits zu diesem Zeitpunkt zu überprüfen.

Unter Zugrundelegung der Lösung aus dem Urteil Watts wäre der Anwendungsbereich des Artikels 49 EG jedoch grundsätzlich eröffnet.

b) Zum diskriminierenden Charakter des § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG

41 § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG wäre nicht diskriminierend, wenn die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Schulgeldzahlungen an in- und ausländische private Bildungseinrichtungen aus objektiven Gründen gerechtfertigt wäre, und zwar insbesondere deswegen, weil es an einer Vergleichbarkeit zwischen beiden Bildungseinrichtungskategorien mangeln würde.

i) Zur Relevanz des verfassungsrechtlich verankerten Verbots einer Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern

42 Wie sich aus den Ausführungen des Finanzgerichts ergibt, sind nach § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG Schulgeldzahlungen an Schulen in einem anderen Mitgliedstaat generell nicht als Sonderausgaben einkommensteuermindernd zu berücksichtigen. Einzige Ausnahmen hiervon sind nach jüngster

Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs von der nationalen Kultusministerkonferenz anerkannte Deutsche Auslandsschulen sowie Europäische Schulen. Der Grund dafür liegt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs darin, dass Deutsche Auslandsschulen — genau wie inländische Schulen — der deutschen Schulaufsicht unterliegen und Europäische Schulen einen Status besitzen, der einer staatlich genehmigten Schule entspricht.

43 Abgesehen von diesen besonderen Fällen unterliegen Schulen mit Sitz im Ausland (im Folgenden: ausländische Schulen) gerade nicht der deutschen Schulaufsicht, sodass eine steuerliche Privilegierung von Schulgeldzahlungen an solche Schulen bereits an dieser Voraussetzung scheitern muss. § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG stellt so gerade keine objektiven Kriterien auf, anhand derer die Abzugsfähigkeit von Schulgebühren deutscher und ausländischer Schulen bestimmbar wäre. Anknüpfungspunkt der steuerlichen Privilegierung ist vielmehr allein die Ansässigkeit in der Bundesrepublik (mit Ausnahme der Deutschen Auslandsschulen und der ihnen wohl gleichgestellten Europäischen Schulen). Ausländische Schulen sind daher unabhängig von der Höhe ihrer Schulgebühren automatisch vom Steuerabzug ausgeschlossen. Wenn somit das formelle Kriterium der Ansässigkeit bereits entscheidend für die Begünstigung ist, kann nicht das materielle Kriterium der Sonderung nach den Besitzverhältnissen für die Möglichkeit einer Rechtfertigung der steuerlichen Differenzierung ins Feld geführt werden.

ii) Zur Vergleichbarkeit von in- und ausländischen privaten Bildungseinrichtungen

44 Da der diskriminierende Charakter des § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG sich bereits aus dem formellen Kriterium der Ansässigkeit ergibt, ist nur subsidiär auf die von der deutschen Regierung ins Feld geführte fehlende Vergleichbarkeit von in- und ausländischen privaten Bildungseinrichtungen einzugehen.

45 Das Gemeinschaftsrecht erkennt den Entscheidungsspielraum der Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung des nationalen Bildungswesens an. Wie bereits in den einleitenden Bemerkungen dargestellt, ist es Aufgabe der Mitgliedstaaten, Bildung zu organisieren und zu vermitteln. Als Ausfluss dessen können die Mitgliedstaaten eigene, an nationale Vorstellungen anknüpfende Kriterien aufstellen, deren Erfüllung sie von den Schulen für die Bewältigung dieser Aufgabe erwarten.

46 Die Koppelung einer indirekten staatlichen Förderung durch die Gewährung von Steuervergünstigungen an die Erfüllung dieser Kriterien, an denen sich dann auch Schulen im EG-Ausland messen lassen müssen, ist mithin aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts — soweit es überhaupt aufgrund der Entgeltlichkeit der betreffenden Bildungsleistungen anwendbar ist — nicht zu beanstanden. Genügen ausländische Schulen den aufgestellten Anforderungen nicht, sind sie gerade nicht in der Lage, an der Verwirklichung der staatlichen Bildungsaufgabe nach den gemeinschaftsrechtlich anzuerkennenden Vorstellungen des jeweiligen Mitgliedstaats in adäquater Weise teilzunehmen. In einem solchen Fall stellt die steuerliche Differenzierung keine Beschränkung dar, denn es fehlt an der hierfür grundsätzlich nötigen Vergleichbarkeit mit privilegierten inländischen Schulen.

47 Fraglich ist, ob es hier an der notwendigen Vergleichbarkeit deshalb mangelt, weil § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG nach Dafürhalten der deutschen Regierung ausschließlich nicht erwerbswirtschaftlich operierende, vorwiegend aus dem Staatshaushalt finanzierte Schulen erfasst. Denn zu betrachten sind im Anlassfall nur solche ausländischen Schulen, die (wie offenbar die im Sachverhalt angeführte Schule) Dienstleistungen im Sinne des Artikels 50 EG erbringen und mithin weitestgehend privat finanziert werden sowie Gewinnerzielungsabsicht aufweisen; ansonsten wäre bereits der Anwendungsbereich der Grundfreiheit nicht eröffnet.

48 Die notwendige Vergleichbarkeit wird jedenfalls nicht bereits dadurch hergestellt, dass die durch § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG geförderten inländischen Schulen, wie sich aus dem Verweis auf Artikel 7 Absatz 4 GG ergibt, ebenso wie die relevanten ausländischen Schulen private Organisationen und gerade keine staatlichen Schulen sind. Denn diese inländischen Schulen können trotz ihrer privaten Verfassung in der Regel keine kostendeckenden Gebühren erheben, da sie dem Verbot der Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern unterliegen. Gerade hiermit korrespondiert ein erheblicher staatlicher

Förderungsanspruch. Dieser ergibt sich für die staatlich genehmigten Ersatzschulen unmittelbar aus Artikel 7 Absatz 4 Satz 3 GG und kann für die übrigen von § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG erfassten Schulen aus der jeweiligen landesrechtlichen Erlaubnis bzw. Anerkennung resultieren.

49 Dennoch ist nicht auszuschließen, dass es inländische Schulen gibt, die sowohl Dienstleistungserbringer im Sinne der Artikel 49 ff. EG sind, als auch die materiellen Voraussetzungen des § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG erfüllen und mithin dem Erfordernis der Vergleichbarkeit genügen, wie aus den in der mündlichen Verhandlung angeführten Beispielen ersichtlich wurde.

50 Dies ist zwar wohl nicht der Regelfall, aber in zwei im Folgenden aufzuzeigenden Konstellationen durchaus möglich. Zum einen können die unterhalb der Schwelle des Sonderungsverbots liegenden Schulgeldzahlungen durch Zuwendungen privater Träger soweit ergänzt werden, dass die Schule erwerbswirtschaftlich tätig sein kann. Zum anderen kann in Ausnahmefällen eine Schule auch überwiegend aus Gebühren finanziert werden und trotzdem nach § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG förderungswürdig sein, da diese Bestimmung nicht zwingend voraussetzt, dass die erfassten Schulen vorwiegend aus öffentlichen Mitteln unterhalten werden.

51 Was die erste Variante anbelangt, kann auf die mögliche private Mischfinanzierung einer privaten Schule aus Gebühren und Zahlungen privater Träger zur Erreichung der Kostendeckungsgrenze verwiesen werden. Dem steht auch nicht entgegen, dass die Schule nur zum Teil durch Schüler bzw. deren Eltern getragen wird. Wie sich aus den oben dargestellten Rechtssachen Humbel und Wirth ergibt, verlangt die Entgeltlichkeit im Sinne des Artikels 50 EG eine private Finanzierung lediglich insbesondere durch Schüler oder deren Eltern. Für die Bejahung einer solchen Entgeltlichkeit reicht es daher aus, dass Schulgeldzahlungen einen bedeutenden Teil des Finanzierungsbedarfs abdecken und um weitere Zahlungen anderer Privater, wie etwa Fördervereine, die ja zu einem beträchtlichen Teil aus Elternspenden gespeist werden, ergänzt werden. Entscheidend ist letztlich vielmehr, dass die Finanzierung nicht im Wesentlichen aus staatlichen Zahlungen bestritten wird. Dem entspricht im Übrigen auch die Rechtsprechung des Gerichtshofes in anderen Bereichen des Artikels 49 EG, nach der es nicht darauf ankommt, dass das Entgelt von der Person gezahlt wird, der die Dienstleistung zugute kommt.

52 Hinsichtlich der zweiten Variante scheidet wegen des Artikels 7 Absatz 4 Satz 3 GG zwar eine weitgehend durch Schulgeld finanzierte Ersatzschule aus. Das Sonderungsverbot und damit der staatliche Förderungsanspruch beziehen sich verfassungsrechtlich aber nur auf diese Ersatzschulen und gelten gerade nicht für die ebenfalls von § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG entsprechend dem Wortlaut dieser Bestimmung erfassten Ergänzungsschulen, woraus sich zumindest die Möglichkeit einer weitestgehend privaten Finanzierung dieser Ergänzungsschulen ergibt.

53 Hieraus allein ist zwar nicht zu schließen, dass auch weitgehend über Gebühren finanzierte Ergänzungsschulen generell steuerlich privilegiert sind. Denn weitere Voraussetzung der Bevorzugung ist die landesrechtliche Anerkennung. Über dieses Instrument ist es nach den Ausführungen der deutschen Regierung den Bundesländern möglich, die Ergänzungsschulen einem Rechtsregime ähnlich dem der staatlich genehmigten Ersatzschulen zu unterwerfen. Dass dies jedoch nicht uneingeschränkt geschehen ist, ergibt sich aus der Mitteilung der Bundesregierung vom 26. August 2002 im Rahmen des Vertragsverletzungsverfahrens und den von den Klägern im Ausgangsverfahren angeführten Beispielen.

54 Weiters in diesem Zusammenhang lässt sich die Ansicht der deutschen Bundesregierung, dass es für die oben geforderte Vergleichbarkeit nicht ausreicht, wenn sich lediglich einige der begünstigten inländischen Privatschulen aus Gebühren finanzieren, nicht anhand der von ihr hierfür vorgebrachten Fundstellen belegen.

55 Soweit Generalanwalt Slynn die Ansicht äußert, dass die Zuordnung der staatlichen Erziehung zum nicht wirtschaftlichen Bereich nicht dadurch berührt wird, dass von den Leistungsempfängern eine Abgabe verlangt wird, die gewöhnlich unbedeutend ist, ausnahmsweise aber die Kosten der Leistungen nahezu decken kann, könnte dies die Ansicht der deutschen Regierung stützen. Allerdings handelt es

sich um eine allgemeine Aussage, die in keinem Zusammenhang mit der hier relevanten Vergleichbarkeitsproblematik steht.

56 Die Feststellung, dass eine grundsätzlich staatlich finanzierte Schule, die ausnahmsweise private Mittel erhält, dadurch ihren Charakter als unentgeltlich tätige Einrichtung nicht verliert, lässt sich daher wohl kaum auf die vorliegende Problematik der Vergleichbarkeit übertragen: Insbesondere ist hieraus nicht zu folgern, dass vorwiegend privat finanzierte Schulen nur deshalb nicht als Privatschule zu betrachten seien, weil die überwiegende Zahl steuerlich privilegierter Schulen staatlich bezuschusst wird.

57 Gegen die Ansicht der deutschen Regierung spricht schließlich auch die Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach für die Feststellung einer unerlaubten Differenzierung auch die Schlechterstellung nur in bestimmten Fällen genügt.

58 Festzuhalten ist somit, dass § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG insofern als diskriminierend anzusehen ist, als er die ihm innewohnende steuerliche Privilegierung von bestimmten Privatschulen vom Sitz dieser Schulen abhängig macht und somit auch zwischen Schulen differenziert, die im Übrigen vergleichbar sind. Hieraus ergibt sich ein Verstoß gegen Artikel 49 EG.

c) Rechtfertigung

59 Zur Rechtfertigung der Diskriminierung wird unter Verweis auf die Rechtssache Bidar vorgetragen, dass der Gerichtshof es als legitim anerkenne, dass ein Mitgliedstaat für die Gewährung einer Beihilfe zur Deckung des Unterhalts von Studenten (Entsprechendes habe für die Gewährung einer steuerlichen Vergünstigung zu gelten) Kriterien festlegt, die verhindern, dass die Beihilfe (bzw. die Vergünstigung) unter ein Niveau abgesenkt werden muss, welches der Mitgliedstaat als erforderlich erachtet. Nach Ansicht der deutschen Bundesregierung sei dies vor dem Hintergrund zu sehen, dass bei beschränkten staatlichen Finanzmitteln die summenmäßige Ausweitung einer Steuervergünstigung zur Absenkung der Höhe der individuellen Begünstigung führen müsse, um eine Aufkommensneutralität zu gewährleisten. Damit beruft sich die deutsche Regierung im Wesentlichen auf die zusätzliche finanzielle Belastung des Staatshaushalts, wenn § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG auch für Schulgeldzahlungen an bestimmte ausländische Schulen gelten soll.

60 Dieser Einwand ist jedoch nicht unproblematisch. In ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes zählen Steuer minder einnahmen weder zu den in Artikel 46 EG in Verbindung mit Artikel 55 EG genannten Gründen, noch sind sie als zwingende Erfordernisse des Allgemeininteresses in Betracht zu ziehen. Soweit also die deutsche Bundesregierung die Ausweitung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen auf bestimmte ausländische Schulen deswegen für problematisch hält, weil sie zu steuerlichen Mindereinnahmen führt, erscheint eine Rechtfertigung des erörterten Eingriffs in die Dienstleistungsfreiheit ausgeschlossen.

61 Fraglich ist weiters, ob die Ausführungen des Gerichtshofes in der Rechtssache Bidar auf die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen im Zusammenhang mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags übertragbar sind. Dies könnte allerdings dahinstehen, wenn die Zielsetzung, die durch den Ausschluss von ausländischen Schulen aus der steuerlichen Privilegierung nach § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG verfolgt wird, nämlich eine Kostendeckelung nach Maßgabe des Urteils Bidar jedenfalls durch mildere Mittel — im Sinne des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes — zu erreichen wäre.

62 Wie sich aus den Angaben der deutschen Regierung ergibt, resultiert die finanzielle Überlastung bei Erstreckung auf bestimmte ausländische Schulen gerade daraus, dass die Förderbeträge für diese viel höher wären als für inländische Bildungseinrichtungen, da sich Erstere durch hohe Schulgelder selbst finanzieren müssten. Als milderer, gleich wirksames Mittel ist der Mitgliedstaat zur Vermeidung dessen gemeinschaftsrechtlich jedoch nicht daran gehindert, die Abzugsfähigkeit der Schulgebühren für in- und ausländische Schulen auf eine bestimmte (an bisherigen innerstaatlichen Werten orientierte) Höhe zu begrenzen. Damit ist es ihm möglich, die Gesamtausgaben nicht ausufern zu lassen, zugleich eine von

ihm als angemessen erachtete Förderung im Einzelfall zu gewähren und ausländische Schulen nicht auszuschließen. Der gänzliche Ausschluss von ausländischen Schulen nach § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG erscheint somit jedenfalls unverhältnismäßig, sodass die Ausgangsfrage der Übertragbarkeit des Urteils Bidar dahingestellt bleiben kann.

63 Eine weitere Rechtfertigung der Diskriminierung von ausländischen Schulen ist nicht ersichtlich. In diesem Zusammenhang erinnert die Kommission übrigens daran, dass nach Artikel 149 Absatz 2 EG die Verbreitung der Sprachen der Mitgliedstaaten und die Förderung der Mobilität von Lernenden als Ziele der Gemeinschaft anzusehen sind.

d) Ergebnis

64 Auf die Vorlagefrage des Finanzgerichts Köln (Rechtssache C-76/05) ist daher zu antworten, dass Artikel 49 EG so auszulegen ist, dass die passive Dienstleistungsfreiheit einer nationalen Vorschrift entgegensteht, nach der Schulgeldzahlungen an bestimmte inländische Schulen, nicht aber Schulgeldzahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerlich abzugsfähig sind. Es bleibt dem nationalen Gesetzgeber nach gegenwärtigem Stand des Gemeinschaftsrechts unbenommen, die steuerliche Privilegierung von Privatschulen betragsmäßig zu begrenzen bzw. objektive Kriterien für die Bestimmung der Förderwürdigkeit solcher Schulen aufzustellen.

IV — Zum Vertragsverletzungsverfahren (Rechtssache C-318/05)

A — Vorverfahren und gerichtliches Verfahren

65 Mit Mahnschreiben vom 19. Juli 2002 hat die Kommission die Bundesregierung erstmals auf ihre Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit des § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG mit dem Gemeinschaftsrecht hingewiesen. Unter Verweis auf den besonderen Charakter der in das öffentliche Schulwesen einbezogenen deutschen Privatschulen antwortete die Bundesregierung hierauf durch eine Mitteilung vom 26. August 2002, dass die Bevorzugung bestimmter inländischer Schulen nicht gegen den EG-Vertrag verstoße.

66 Unter Beibehaltung ihrer Auffassung gab die Kommission am 9. Jänner 2004 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, woraufhin die Bundesregierung zunächst ankündigte, § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG ersatzlos streichen zu wollen. Mit späterer Mitteilung vom 3. Februar 2005 eröffnete sie der Kommission jedoch, dass eine Streichung der genannten Vorschrift nicht mehrheitsfähig sei.

67 Nach ergebnislosem Verlauf weiterer Gespräche hat die Kommission am 16. August 2005 Klage beim Gerichtshof erhoben.

68 Die Kommission stellt den Antrag,

festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 18 EG, 39 EG, 43 EG und 49 EG verstoßen hat, dass sie Schulgeldzahlungen für einen Schulbesuch im Ausland ausnahmslos von dem in § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG vorgesehenen Sonderausgabenabzug ausgeschlossen hat;

der Bundesrepublik Deutschland die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

B — Wesentliches Parteivorbringen

69 Nach Ansicht der Kommission verstößt § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG gegen Artikel 49 EG. Betroffen sei zum einen die passive Dienstleistungsfreiheit. Insoweit kann auf die Ausführungen der Kommission im Vorabentscheidungsverfahren (Rechtssache C-76/05) verwiesen werden. In diesem

Zusammenhang gibt die Kommission zudem zu bedenken, dass bereits die private Organisation der von der streitigen Regelung geförderten Schulen für die Annahme einer entgeltlichen Leistung spricht.

70 Auch der oben in Nummer 18 dargestellte Einwand der deutschen Regierung ändere nichts an einem Verstoß gegen Artikel 49 EG. § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG stelle keine objektiven Kriterien auf, die es

ermöglichten zu bestimmen, unter welchen Umständen Schulgebühren deutscher und ausländischer Schulen abzugsfähig seien.

71 Zum anderen sei vorliegend über den Sachverhalt des Ausgangsfalls in der Rechtssache C-76/05 hinaus auch die aktive Dienstleistungsfreiheit verletzt. Ausländischen Privatschulen werde es durch die steuerliche Privilegierung inländischer Schulen erschwert, erfolgreich ihre Leistungen in Deutschland anzubieten.

72 Weiterhin werde nach dem Dafürhalten der Kommission auch gegen die Artikel 39 EG, 43 EG und 18 EG verstoßen. Dies betreffe sowohl aus dem EG-Ausland stammende Arbeitnehmer, selbständig Niedergelassene und aus privaten Gründen nach Deutschland umgezogene Eltern, die die schulische Ausbildung ihrer Kinder im Herkunftsland fortsetzten, als auch deutsche Eltern, die wegen eines Umzugs in einen anderen Mitgliedstaat ihre Kinder dort auf eine Privatschule schickten.

73 Zudem sei auch ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit der betroffenen ausländischen Privatschulen gegeben. § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG nötige sie dazu, sich in der Bundesrepublik niederzulassen, um im Wettbewerb mit deutschen Schulen nicht benachteiligt zu werden.

74 Schließlich laufe der Ausschluss der steuerlichen Entlastung für den Besuch ausländischer Schulen Artikel 10 EG in Verbindung mit dem in Artikel 149 Absatz 2 EG genannten Gemeinschaftsziel zuwider.

75 Demgegenüber ist die deutsche Bundesregierung der Auffassung, dass kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vorliege. Hinsichtlich des Artikels 49 EG kann dazu auf ihre Ausführungen zum Vorabentscheidungsverfahren (Rechtssache C-76/05) verwiesen werden. Darüber hinaus wird in der Klagebeantwortung vorgebracht, dass auch deutsche Schulen im EG-Ausland von § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG erfasst sein können.

76 Auch die Artikel 18 EG, 39 EG und 43 EG seien nicht berührt, denn die Rechtsfolge der Anerkennung eines Verstoßes gegen Gemeinschaftsrecht — also die steuerliche Abzugsfähigkeit von an ausländische Schulen gezahltem Schulgeld — stünde im Widerspruch dazu, dass die Organisation des Bildungswesens als solche nicht der Zuständigkeit der Gemeinschaftsorgane unterworfen sei.

C — Würdigung

1. Zum angeblichen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit

77 Gegenstand des Vertragsverletzungsverfahrens ist dieselbe nationale Regelung wie im Vorabentscheidungsverfahren, nämlich § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG.

78 Somit sind obige Ausführungen zum Anwendungsbereich des Artikels 49 EG und zur Verletzung des Artikels 49 EG aufgrund des diskriminierenden Charakters der in Rede stehenden nationalen Regelung im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens (Rechtssache C-76/05) übertragbar.

79 Über die passive Dienstleistungsfreiheit hinaus ist aber auch die (aktive) Dienstleistungsfreiheit der im EG-Ausland ansässigen Privatschulen selbst betroffen. Die steuerliche Privilegierung privater inländischer Schulen erschwert es nämlich ausländischen Schulen, ihre Leistungen mit Erfolg in Deutschland anzubieten.

80 Die Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit aufgrund des § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG ist einer Rechtfertigung jedoch nicht zugänglich.

81 Es ist daher festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland durch die Vorschrift des § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG gegen die aktive und gegen die passive Dienstleistungsfreiheit nach Artikel 49 EG verstoßen hat.

2. Zum angeblichen Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit (Artikel 39 EG und 43 EG)

82 Anders als in der Rechtssache C-76/05 ist im Vertragsverletzungsverfahren (Rechtssache C-318/05) auch zu prüfen, ob § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG gegen Artikel 39 EG und 43 EG verstößt.

83 § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG benachteiligt insbesondere Arbeitnehmer und Selbständige, die nach Deutschland umgezogen sind oder dort ihren Arbeitsplatz besitzen und deren Kinder weiterhin eine kostenpflichtige Schule in einem anderen Mitgliedstaat besuchen. Ansässige Arbeitnehmer sind nach § 1 Absatz 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Gleiches kann auch für reine Grenzpendler gelten, die ihren Arbeitsplatz in Deutschland besitzen, ohne dort zu wohnen. Gemäß § 1 Absatz 3 EStG unterliegen sie auf Antrag ebenfalls der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG verwehrt diesen Personen einen Sondersteuerabzug für einen Teil des entrichteten Schulgelds, anders als beim Besuch einer in Deutschland ansässigen Schule, und bewirkt somit eine Benachteiligung, die geeignet ist, sie davon abzuhalten, auch künftig von ihren Rechten aus den Artikeln 39 EG bzw. 43 EG Gebrauch zu machen.

84 § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG ist umgekehrt auch geeignet, deutsche Staatsangehörige zu benachteiligen, wenn diese in einen anderen Mitgliedstaat umziehen und ihre Kinder dort eine kostenpflichtige Schule besuchen. Zwar sind diese in der Regel bei Wegzug aus der Bundesrepublik dort nicht mehr steuerpflichtig, sodass eine Benachteiligung aufgrund deutscher Steuerbestimmungen ausscheidet. Dies gilt wegen § 1 Absatz 2 EStG jedoch nicht für im Ausland tätige Beschäftigte im öffentlichen Dienst und aufgrund von Artikel 14 des Protokolls über Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften vom 8. April 1965 auch nicht für deutsche EU-Beamte. Besuchen deren Kinder kostenpflichtige Schulen im Ausland — allerdings mit Ausnahme Deutscher Auslandsschulen und Europäischer Schulen —, verwehrt § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG den Eltern den steuerlichen Abzug der gezahlten Schulgelder.

85 Soweit § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG die steuerliche Abzugsfähigkeit des Schulgeldes vom Sitz der Schule abhängig macht, beeinträchtigt dies hingegen nicht unmittelbar die Niederlassungsfreiheit der — von der steuerlichen Begünstigung ausgeschlossenen — ausländischen Privatschulen, die sich in Deutschland niederlassen müssten, um steuerlich privilegiert zu werden; es handelt sich vielmehr um die Kehrseite der Beeinträchtigung ihrer passiven Dienstleistungsfreiheit.

86 Die aufgezeigten Benachteiligungen sind auch nicht zu rechtfertigen.

87 Es ist somit festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland durch den Ausschluss der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen an ausländische Schulen gemäß § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG auch gegen die Artikel 39 EG und 43 EG verstoßen hat.

3. Zum angeblichen Verstoß gegen das allgemeine Recht auf Freizügigkeit (Artikel 18 Absatz 1 EG in Verbindung mit Artikel 12 Absatz 1 EG)

a) Anwendungsbereich

88 Fraglich ist zunächst, ob die Anwendbarkeit der Artikel 12 Absatz 1 EG und 18 Absatz 1 EG — wie auch im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens (Rechtssache C-76/05) — bereits daran scheitert, dass eine speziellere Vorschrift des Gemeinschaftsrechts vorzuziehen wäre. Wenn Eltern entsprechend dem Vorbringen der Kommission mittelbar von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machen, indem sie ihre Kinder in einem anderen Mitgliedstaat zur Schule schicken, fällt eine solche Konstellation regelmäßig in den Anwendungsbereich der (passiven) Dienstleistungsfreiheit nach den Artikeln 49 EG ff., wie auch in der Rechtssache C-76/05.

89 Weiters bringt die Kommission allerdings vor, dass über den Ausgangssachverhalt der Rechtssache C-76/05 hinaus auch die Konstellation der aus privaten Gründen nach Deutschland umgezogenen EG-Ausländer, die ihre Kinder auf Privatschulen im Herkunftsland belassen, in den Anwendungsbereich von Artikel 18 Absatz 1 EG in Verbindung mit Artikel 12 Absatz 1 EG falle.

90 Dem ist zuzustimmen: Ziehen ausländische Eltern aus rein privaten Gründen in die Bundesrepublik Deutschland um, machen sie von ihrem allgemeinen Recht auf Freizügigkeit (Artikel 18 Absatz 1 EG) Gebrauch, wenn sie hierbei keinerlei Beschäftigung in Deutschland nachgehen. Dabei ist dennoch nicht auszuschließen, dass sie aufgrund weiterer Einkünfte zur Einkommensteuer veranlagt werden.

91 Die Anwendbarkeit der Artikel 12 Absatz 1 EG und 18 Absatz 1 EG scheitert auch nicht daran, dass in einem solchen Fall keine wirtschaftliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausgeübt wird. Der Sachverhalt muss zwar gemäß Artikel 12 EG im Anwendungsbereich des Vertrags liegen. Der Gerichtshof hatte in früheren Urteilen ausgeführt, dass nur Regelungen, die den Zugang zur Berufsausbildung betreffen, in den Anwendungsbereich des Vertrages fallen. § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG privilegiert aber deutsche Privatschulen jeder Art — also auch und vor allem allgemeinbildende Schulen. Seit Verkündung dieser Urteile ist jedoch durch den Vertrag über die Europäische Union die Unionsbürgerschaft in den EG-Vertrag aufgenommen und in dessen Dritten Teil in Titel VIII (jetzt Titel XI) ein Kapitel 3 eingefügt worden, das sich mit der allgemeinen und beruflichen Bildung befasst, wodurch der Geltungsbereich des Vertrages erweitert worden ist. Aus diesem Grunde kann sich nun in ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ein Unionsbürger, der sich rechtmäßig im Gebiet des Aufnahmemitgliedstaats aufhält, in allen Situationen, die in den sachlichen Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fallen, auf Artikel 12 EG berufen. Zu diesen Situationen zählt auch die Ausübung der durch Artikel 18 EG verliehenen Freiheit, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten zu bewegen und aufzuhalten.

92 Somit können auch Steuervergünstigungen für Schulgeldzahlungen an allgemeinbildende Schulen im Anwendungsbereich der Artikel 12 Absatz 1 EG und 18 Absatz 1 EG liegen.

b) Diskriminierung

93 Aus den Artikeln 12 Absatz 1 EG und 18 Absatz 1 EG ergibt sich, dass Eltern, deren Kinder eine Schule im EG-Ausland besuchen, einen Anspruch auf Inländergleichbehandlung haben. Dieser wird jedoch durch eine nationale Steuerregelung missachtet, nach der — wie bereits hinsichtlich des Artikels 49 EG in der Rechtssache C-76/05 aufgezeigt — Eltern automatisch deshalb steuerlich stärker belastet werden, weil ihre Kinder ausländische Privatschulen besuchen.

c) Rechtfertigung

94 Auch insoweit kann auf die Erörterungen zur Dienstleistungsfreiheit in der Rechtssache C-76/05 verwiesen werden. Ein allfälliger Hinweis auf die Kompetenzordnung des Vertrages ist nicht geeignet, ein anderes Ergebnis zu begründen. Zwar fällt die allgemeine und berufliche Bildung grundsätzlich in die Verantwortung der Mitgliedstaaten. Wie jedoch der bereits zitierte Artikel 149 Absatz 2 EG zeigt, entbindet dies die Mitgliedstaaten nicht völlig von der Verpflichtung, im Rahmen von Bildungsmaßnahmen die Regelungen des Gemeinschaftsrechts zu beachten.

d) Ergebnis

95 Es ist somit festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland durch den Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen an ausländische Schulen gemäß § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG ebenfalls gegen Artikel 12 EG in Verbindung mit Artikel 18 EG verstoßen hat.

4. Kosten

96 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung der Bundesrepublik Deutschland beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen.

V — Ergebnis

97 In der Rechtssache 076/05 wird vorgeschlagen, die Vorlagefrage des Finanzgerichts Köln dahin gehend zu beantworten,

dass Artikel 49 EG so auszulegen ist, dass die passive Dienstleistungsfreiheit einer nationalen Vorschrift entgegensteht, nach der Schulgeldzahlungen an bestimmte inländische Schulen, nicht aber Schulgeldzahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerlich abzugsfähig sind.

Es bleibt dem nationalen Gesetzgeber nach gegenwärtigem Stand des Gemeinschaftsrechts jedoch unbenommen, die steuerliche Privilegierung von Privatschulen betragsmäßig zu begrenzen bzw. objektive Kriterien für die Bestimmung der Förderwürdigkeit solcher Schulen aufzustellen.

98 In der Rechtssache C-318/05 wird vorgeschlagen, festzustellen,

dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 12 EG in Verbindung mit 18 EG, 39 EG, 43 EG und 49 EG verstoßen hat, dass sie Schulgeldzahlungen für einen Schulbesuch im Ausland ausnahmslos von dem in § 10 Absatz 1 Nr. 9 EStG vorgesehenen Sonderausgabenabzug ausgeschlossen hat, und

dass der Bundesrepublik Deutschland die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen sind.

Zitiervorschlag: Europäischer Gerichtshof, Schlussanträge vom 21.09.2006 – C-76/05, ECLI:EU:C:2006:596

Quelle: curia.europa.eu, abgerufen 27.07.2026

Nicht-amtliche Fassung — maßgeblich ist die Fassung in der Originalsprache (CURIA: <https://curia.europa.eu>)

Provided by nu:legal (<https://recht.nulegal.eu>), the leading open legal database: AI-first, expanding daily, German and European law and case law in full text, free, with an open API for AI agents. Text and data mining expressly permitted.

Herausgeber: Nulegal GmbH, Potsdam.

Dieses Dokument: <https://recht.nulegal.eu/rechtsprechung/eugh/2006-09-21/c-76-05>