Urteil vom 09. Mai 2012, X R 43/10

Kein Sonderausgabenabzug des an eine schweizerische Privatschule gezahlten Schulgeldes - Freizügigkeitsabkommen und EWR-Abkommen - Anwendbarkeit von Grundfreiheiten des EG-Rechts im Verhältnis zu Drittstaaten - Prüfungsmaßstab bei Betroffensein mehrerer Grundfreiheiten

BFH X. Senat

EG Art 18, EG Art 49, EG Art 50, EG Art 300, EG Art 310, EGFreizügAbk CHE Art 1 Buchst b, EGFreizügAbk CHE Art 2, EGFreizügAbk CHE Art 16 Abs 1, EGFreizügAbk CHE Art 16 Abs 2, AEUV Art 56, EStG § 52 Abs 24a, AEUV Art 63 Abs 1, AEUV Art 216 Abs 2, AEUV Art 21, EStG § 10 Abs 1 Nr 9, EWRAbk Art 6

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. Juli 2010, Az: 14 K 1469/10

Leitsätze

1.NV: § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG und § 52 Abs. 24a EStG n.F. erfassen kein Schuldgeld, das an eine schweizerische Privatschule gezahlt wird .

2. NV: Es besteht aufgrund des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten und der Schweiz vom 21. Juni 1999 (BGBl II 2001, 811) kein Anspruch auf Gleichbehandlung mit dem Schulgeld, das an Privatschulen, die in der EU oder im EWR belegen sind, gezahlt wird .

Tatbestand

1 I. Der 1993 geborene Sohn S der Kläger und Revisionskläger (Kläger) besuchte im Streitjahr 2004 die staatlich anerkannte schweizerische Privatschule M-Schule in B. Das Schulgeld betrug für das Sommersemester an der Primarschule 9.450 Schweizer Franken (CHF) und für das Wintersemester am Progymnasium 10.900 CHF. Die Kläger machten Aufwendungen in Höhe von 13.228 € als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG) geltend.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte die steuerliche Berücksichtigung der Schulgeldzahlungen wegen der Belegenheit der Schule im Ausland ab. Mit ihrer nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage machten die Kläger im Wesentlichen geltend, der Ausschluss des an ausländische Schulen gezahlten Schulgeldes vom Sonderausgabenabzug verstoße gegen das Diskriminierungsverbot und stelle eine Beschränkung der Freizügigkeit dar. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe mit Urteilen vom 11. September 2007 Rs. C-76/05 --Schwarz/Gootjes-Schwarz-- (Slg. 2007, I-6849) und Rs. C-318/05 --Kommission/Deutschland-- (Slg. 2007, I-6957) entschieden, dass § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG gegen die Grundfreiheiten verstoße, insbesondere gegen Art. 43 und 49 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG, jetzt Art. 49 und 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--). Aufgrund des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (Freizügigkeitsabkommen --FZA--) vom 21. Juni 1999 (BGBl II 2001, 811) seien diese Grundfreiheiten auch im Verhältnis zur Schweiz zu beachten. Die Abziehbarkeit nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG scheitere nicht an Art. 7 Abs. 4 Satz 3 des Grundgesetzes (GG), da die M-Schule allgemein zugänglich sei und einkommensschwache Eltern gefördert würden. Im Übrigen leide ihr Sohn an der ADS-Symptomatik und könne krankheitsbedingt keine inländische Schule besuchen, so dass die Aufwendungen auch als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien.

3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1997 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Der Abzug der Schulgeldzahlungen als Sonderausgaben scheitere daran, dass § 52 Abs. 24b Satz 2 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, seit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16. Juli 2009 --BGBl I 2009, 1959-- und im Folgenden § 52 Abs. 24a --EStG n.F.--) i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) voraussetze, dass die Privatschule, für deren Besuch ein Entgelt

bezahlt werde, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen sei, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung finde. Dies sei jedoch bei der in der Schweiz belegenen M-Schule nicht der Fall. Eine andere Beurteilung ergebe sich auch nicht unter Berücksichtigung des FZA, da dessen Bestimmungen nicht so ausgelegt werden könnten, dass sie einen subjektiven Anspruch der Kläger auf Abziehbarkeit der Schulgeldzahlungen an die M-Schule als Sonderausgaben begründeten. Die Schulgeldzahlungen könnten ebenfalls nicht als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 EStG berücksichtigt werden. Die Bescheinigung des staatlichen Schulamts sowie einer Fachärztin reichten als Nachweis nicht aus, zumal sich aus den vorgelegten ärztlichen Bescheinigungen nicht ergebe, dass S die Privatschule ausschließlich zum Zwecke der Heilung der Krankheit besucht habe, also deren Besuch zur Heilung oder Linderung der Krankheit unabdingbar gewesen sei.

4 Ihre Revision begründen die Kläger damit, dass aufgrund des FZA i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG und § 52 Abs. 24a EStG n.F. das im Jahr 2004 gezahlte Schulgeld abziehbar sei. Das FZA erstrecke sich auf Arbeitnehmer, Selbstständige und Personen ohne Erwerbstätigkeit sowie auf Gesellschaften, die Dienstleistungen erbrächten, und schütze auch Dienstleistungsempfänger, soweit es sich um natürliche Personen handele. Damit werde im Ergebnis die Personenfreizügigkeit auf die Schweiz ausgedehnt, wobei das in der Personenfreiheit enthaltene Recht auf Inländerbehandlung u.a. auch das Recht auf gleiche steuerliche und soziale Vergünstigungen beinhalte (vgl. Lang/ Lüdicke/Reich, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2008, 709). Dem FZA, das als gemischtes Abkommen Gemeinschaftsrecht bilde, komme unmittelbare Wirkung zu, so dass sie, die Kläger, sich auf die Bestimmungen des FZA berufen könnten. Um den Angehörigen der Vertragsstaaten die gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen --und zwar auch gerade in steuerlicher Hinsicht-- wie den Inländern einzuräumen (Art. 1 Buchst. d FZA), seien die Vertragsparteien nach Art. 16 Abs. 1 FZA gehalten, hierfür alle erforderlichen Maßnahmen zu treffen. Sie, die Kläger, könnten sich als Bürger eines EU-Mitgliedstaates darauf berufen, dass der freie Dienstleistungsverkehr auch die sog. passive Dienstleistungsfreiheit umfasse. Diese gelte nach dem FZA auch im Verhältnis zur Schweiz, da Art. 1 Buchst. b FZA gerade darauf abziele, die Erbringung von Dienstleistungen im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien zu erleichtern.

5 In der Versagung der Abziehbarkeit der Schulgeldzahlungen liege ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot und das Diskriminierungsverbot. Weil das FZA im Verhältnis der EU zur Schweiz primäres Gemeinschaftsrecht darstelle, bestehe ein Anwendungsvorrang. Die Folge hieraus sei, dass dem FZA widersprechende nationale steuerrechtliche Vorschriften --wie im Streitfall § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG-- nur im Lichte des FZA angewendet werden dürften.

6 Die Anwendbarkeit der Rechtsprechung des EuGH zum Verbot steuerlicher Diskriminierung auch im Verhältnis zur Schweiz werde zudem durch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. September 2003 IV A 5 -S 2227- 1/03 (BStBl I 2003, 447) bestätigt, in dem das BMF zum Ergebnis komme, die Grundsätze des Bundesfinanzhofs (BFH) zu den Aufwendungen für Auslandssprachkurse fänden "wegen eines bilateralen Abkommens, das die Dienstleistungsfreiheit ebenfalls festschreibe, auch für die Schweiz" Anwendung.

7 Art. 16 Abs. 2 FZA schließe nicht aus, die Urteile des EuGH in Slg. 2007, I-6849 und in Slg. 2007, I-6957 zu berücksichtigen, da sie lediglich das am 21. Juni 1999, dem Tag der Vertragsunterzeichnung bestehende Verständnis der in das FZA aufgenommenen Regelungen konkretisierten. Das zeige auch die Parallele zu Art. 6 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWRA) vom 2. Mai 1992 (BGBl II 1993, 267). Nach dieser Vorschrift seien die Bestimmungen des EWRA, soweit sie mit den entsprechenden Bestimmungen des EG-Vertrags und der aufgrund dieses Vertrags erlassenen Rechtsakte in ihrem wesentlichen Gehalt identisch seien, bei ihrer Durchführung und Anwendung zwar im Einklang mit der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes vor der Unterzeichnung des EWRA auszulegen. Dennoch fühle sich der EuGH nicht daran gehindert, auch nach der Unterzeichnung des Abkommens ergangene Rechtsprechung heranzuziehen. Zudem habe Art. 16 Abs. 2 Satz 2 FZA eine Schutzfunktion ausschließlich zugunsten der Schweiz und sei nicht für die EU-Staaten relevant. Es solle lediglich für die Schweiz und ihre Gerichte die Verpflichtung zur Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung "überschaubar" gehalten und der Schweiz eine einseitige Anpassung ihres Rechtssystems an diese Judikatur ermöglicht werden. Keineswegs ziele Art. 16 Abs. 2 FZA darauf ab, die EU-Staaten von der Verpflichtung zu entbinden, die jeweils aktuellste EuGH-Rechtsprechung bei der Auslegung und Anwendung des FZA zu berücksichtigen.

8 Im Übrigen verbiete Art. 56 Abs. 1 EG (jetzt Art. 63 Abs. 1 AEUV) alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten wie auch zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten. Eine nationale Steuerregelung --wie vorliegend § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG--, die den Bezug einer Dienstleistung aus dem Drittland von einer inländischen Steuervergünstigung ausschließe, könne nur wegen zwingender Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt

werden. Rein fiskalische Erwägungen reichten nicht aus. Der Ausschluss des an die im Drittland belegene M-Schule gezahlten Schulgeldes vom Sonderausgabenabzug könne mit der Kapitalverkehrsfreiheit nicht vereinbart werden, zumal § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG i.V.m. § 52 Abs. 24a EStG n.F. erst nach dem 31. Dezember 1993 in Kraft getreten und Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG (jetzt § 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV) als Ausnahmevorschrift eng auszulegen sei.

9 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 16. September 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2006 dahingehend zu ändern, dass die Schulgeldzahlungen an die M-Schule in Höhe von 13.228 € gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG i.V.m. § 52 Abs. 24a Satz 2 EStG n.F. als Sonderausgaben anerkannt werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass das von den Klägern an die M-Schule gezahlte Schulgeld im Streitjahr nicht als Sonderausgabe abgezogen werden kann. Es besteht weder ein Anspruch der Kläger auf steuerliche Berücksichtigung des Schulgeldes aufgrund einer gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG (unten 1.) noch aufgrund des § 52 Abs. 24a EStG n.F. i.V.m. dem FZA (unten 2.). Ein Abzug des Schulgeldes als außergewöhnliche Belastung gemäß § 33 EStG scheidet ebenfalls aus (unten 3.).

12 1. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG können 30 Prozent des Entgelts, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält, für den Besuch einer gemäß Art. 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschule sowie einer nach Landesrecht anerkannten allgemein bildenden Ergänzungsschule mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung entrichtet, als Sonderausgaben abgezogen werden.

13 a) § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist wegen des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts normerhaltend i.S. der EuGH-Urteile in Slg. 2007, I-6849, und Slg. 2007, I-6957 europarechtskonform auszulegen (ständige Senatsrechtsprechung, siehe Urteile vom 17. Juli 2008 X R 62/04, BFHE 222, 428, BStBl II 2008, 976, und vom 21. Oktober 2008 X R 15/08, BFH/NV 2009, 559).

14 b) Da die Schweiz weder Mitglied der EU noch des EWR ist, kommt als europarechtlicher Prüfungsmaßstab allein die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV) in Betracht. Nur diese Grundfreiheit ist auch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar (vgl. EuGH-Urteil vom 18. Dezember 2007 Rs. C-101/05 --A--, Slg. 2007, I-11531, Rz 20 ff.).

15 Art. 56 Abs. 1 EG (jetzt Art. 63 Abs. 1 AEUV) verbietet alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern. Es ist bereits zweifelhaft, ob der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit überhaupt eröffnet ist, da sich der Kapitalverkehr im Streitfall vorrangig in der Bezahlung der durch die schweizerische Privatschule erbrachten schulischen Dienstleistungen erschöpft. Die EuGH-Rechtsprechung betrachtet den Transfer von Zahlungsmitteln dann nicht als Kapitalverkehr i.S. des Art. 56 Abs. 1 EG (jetzt Art. 63 Abs. 1 AEUV), wenn diesem Transfer --wie hier-- "eine Zahlungsverpflichtung entspricht, die sich aus einer Transaktion auf dem Gebiet des Waren- und Dienstleistungsverkehrs ergibt" (EuGH-Urteil vom 31. Januar 1984 Rs. C-286/82 --Luisi und Carbone--, Slg. 1984, 377, Rz 22).

16 Zudem ist bei der Entgegennahme von Dienstleistungen einer Privatschule nicht in erster Linie die Kapitalverkehrsfreiheit, sondern vorrangig die passive Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG; jetzt Art. 56 AEUV) betroffen. In seinen Urteilen in Slg. 2007, I-6849 und Slg. 2007, I-6957 hat der EuGH ausdrücklich dargelegt, dass steuerliche Regelungen, nach denen Schulgelder nur bei Zahlung an bestimmte Privatschulen im Inland, nicht aber an Privatschulen in anderen Mitgliedstaaten als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt werden können, die in Art. 49 EG (jetzt Art. 56 AEUV) gewährleistete Dienstleistungsfreiheit beeinträchtigen.

17 Betrifft eine innerstaatliche Maßnahme sowohl den freien Dienstleistungsverkehr als auch den freien Kapitalverkehr, ist nach ständiger EuGH-Rechtsprechung zu fragen, inwieweit diese Maßnahme die Ausübung der betroffenen Grundfreiheiten berührt und ob unter den gegebenen Umständen eine der Grundfreiheiten hinter die

andere zurücktritt. Stellt sich heraus, dass eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber untergeordnet ist und ihr zugeordnet werden kann, ist die in Rede stehende Maßnahme grundsätzlich nur im Hinblick auf die vorrangige Grundfreiheit zu prüfen (so EuGH-Urteile vom 1. Juli 2010 Rs. C-233/09 --Dijkman und Dijkman-Lavaleije--, Slg. 2010, I-6649, Rz 33, und vom 3. Oktober 2006 Rs. C-452/04 --Fidium Finanz AG--, Slg. 2006, I-9521, Rz 34, m.w.N.).

18 Diese Grundsätze gelten auch, wenn die Kapitalverkehrsfreiheit betroffen ist. Sollte daher eine nationale Maßnahme neben Beschränkungen anderer den Unionsbürgern zustehenden Grundfreiheiten auch zu nachrangigen Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs führen, wären derartige Auswirkungen die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der anderen Grundfreiheiten. Sie rechtfertigten keine Prüfung der betroffenen Rechtsvorschriften im Hinblick auf die Art. 56 bis 58 EG (jetzt Art. 63 bis 65 AEUV; siehe EuGH-Urteil vom 25. Oktober 2007 Rs. C-464/05 --Geurts und Vogten--, Slg. 2007, I-9325, Rz 16; vgl. in diesem Sinne auch EuGH-Entscheidungen vom 13. März 2007 Rs. C-524/04 --Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation--, Slg. 2007, I-2107, Rz 33 und 34, sowie vom 10. Mai 2007 Rs. C-102/05 --A und B--, Slg. 2007, I-3871, Rz 26 und 27).

19 An der Nachrangigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ändert sich auch dann nichts, wenn die Bestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit nur deshalb letztlich keine Anwendung finden, weil die Dienstleistung in einem Drittstaat ausgeübt wird (siehe jüngst auch Schlussanträge der Generalanwältin Verica Trstenjak vom 20. März 2012 Rs. C-31/11 --Scheunemann/FA Bremerhaven--, www.curia.europa.eu, Rz 62 f., m.w.N.).

20 Im Streitfall berührt § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG die Dienstleistungsfreiheit der Kläger in einer Weise, dass der EuGH die mögliche Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit in seinen Urteilen in Slg. 2007, I-6849 und Slg. 2007, I-6957 nicht einmal erwähnt hat. Damit ist die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 ff. EG, Art. 56 ff. AEUV) die Grundfreiheit, an der § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu messen ist. Auf diese Grundfreiheit können sich die Kläger im Verhältnis zu Drittstaaten --hier zur Schweiz-- jedoch nicht berufen.

21 2. Ein Sonderausgabenabzug ergibt sich auch nicht aus der Übergangsregelung des § 52 Abs. 24a EStG n.F. in Verbindung mit dem FZA.

22 a) Gemäß § 52 Abs. 24a EStG n.F. gilt für Schulgeldzahlungen an Schulen in freier Trägerschaft oder an überwiegend privat finanzierte Schulen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat belegen sind, auf den das Abkommen über den EWR Anwendung findet, eine besondere Übergangsregelung. Danach ist § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG i.d.F. des JStG 2007 für noch nicht bestandskräftige Steuerfestsetzungen der Veranlagungszeiträume vor 2008 mit der Maßgabe anzuwenden, dass es sich nicht um eine gemäß Art. 7 Abs. 4 GG erlaubte Ersatzschule oder eine nach Landesrecht anerkannte allgemein bildende Ergänzungsschule handeln muss, sofern diese Schulen zu einem von dem zuständigen inländischen Ministerium eines Landes, von der Kultusministerkonferenz der Länder oder von einer inländischen Zeugnisanerkennungsstelle anerkannten oder einem inländischen Abschluss an einer öffentlichen Schule als gleichwertig anerkannten allgemein bildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führen.

23 Da die M-Schule in der Schweiz und damit weder in der EU noch im EWR belegen ist, könnten die Kläger nur dann den Sonderausgabenabzug beanspruchen, wenn sich dem FZA insoweit ein Anspruch auf Gleichbehandlung mit den EU/EWR-Staaten entnehmen ließe, der einer nationalen Steuerregelung vorginge und bei deren Auslegung entsprechend zu berücksichtigen wäre.

24 b) Den Klägern ist darin zuzustimmen, dass das FZA als solches grundsätzlich bei der Auslegung des § 52 Abs. 24a EStG n.F. zu beachten ist. Gemäß Art. 300 ff., Art. 310 EG (jetzt Art. 216 f. AEUV) ist das FZA Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung und stellt die Handlung eines Gemeinschaftsorgans dar. Damit nimmt der Abkommensinhalt, der für die Organe der Union und die Mitgliedstaaten verbindlich ist (vgl. Art. 216 Abs. 2 AEUV), am Vorrang des Unionsrechts gegenüber nationalem Recht teil und bewirkt im Fall einer abkommenswidrigen innerstaatlichen Vorschrift deren Nichtanwendbarkeit (BFH-Beschluss vom 7. September 2011 I B 157/10 (BFHE 235, 215, unter II.4.c aa, m.w.N.).

25 c) Aus dem FZA ergibt sich jedoch kein Anspruch darauf, das an die schweizerische M-Schule geleistete Schulgeld ebenso wie das an eine in der EU bzw. dem EWR belegene Privatschule gezahlte Schulgeld als Sonderausgaben abziehen zu können.

26 aa) In Bezug auf die Geltung eines allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes im Verhältnis zwischen den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der EU und der Schweiz ist zu berücksichtigen, dass Art. 2 FZA zwar vom Grundsatz der Nichtdiskriminierung handelt, aber nicht generell und absolut jede Ungleichbehandlung von

Staatsangehörigen einer der Vertragsparteien, die sich im Hoheitsgebiet der anderen Partei aufhalten, verbietet. Unzulässig sind lediglich Diskriminierungen wegen der Staatsangehörigkeit, und das auch nur, soweit die Situation dieser Staatsangehörigen in den sachlichen Anwendungsbereich der Bestimmungen der Anhänge I bis III dieses Abkommens fällt (EuGH-Urteil vom 15. Juli 2010 Rs. C-70/09 --Hengartner/ Gasser--, IStR 2012, 338, Rz 39).

27 bb) Das FZA schützt die Kläger nicht in ihrer passiven Dienstleistungsfreiheit. Das Abkommen verfolgt zwar gemäß Art. 1 Buchst. b FZA das Ziel, die Erbringung von Dienstleistungen im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien zugunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Gemeinschaft und der Schweiz zu erleichtern sowie kurzzeitige Dienstleistungen zu liberalisieren. Art. 5 Abs. 3 FZA gewährt zudem Personen, die als Dienstleistungsempfänger im Sinne des Abkommens anzusehen sind, ein Einreise- und Aufenthaltsrecht in Bezug auf das Hoheitsgebiet der Vertragsparteien. Art. 23 des Anhangs I des Abkommens enthält weiterhin besondere Bestimmungen über die Aufenthaltserlaubnis für Dienstleistungsempfänger. Das FZA und seine Anhänge beinhalten jedoch keine spezifische Regelung, "wonach Dienstleistungsempfängern der Grundsatz der Nichtdiskriminierung im Rahmen der Anwendung fiskalischer Regelungen über gewerbliche Transaktionen, die eine Dienstleistung zum Gegenstand haben, zugutekommt" (EuGH-Urteil in IStR 2012, 338, Rz 40). Infolgedessen hat es der EuGH als mit dem FZA vereinbar angesehen, einen schweizerischen Staatsangehörigen, der Empfänger einer Dienstleistung in einem EU-Mitgliedstaat ist, bei der Erhebung einer für diese Dienstleistung geschuldeten Abgabe anders zu behandeln als einen Unionsbürger.

28 Davon ausgehend umfasst das FZA ebenso nicht den Schutz der passiven Dienstleistungsfreiheit in den Fällen, in denen in der Schweiz erbrachte Dienstleistungen von einem Angehörigen eines EU-Mitgliedstaats entgegengenommen werden. Diese Dienstleistungen, wie im Streitfall die Leistungen der M-Schule, dürfen infolgedessen in einem EU-Mitgliedstaat, hier in Deutschland, steuerlich anders behandelt werden als Leistungen, die von innerhalb der EU bzw. des EWR ansässigen Privatschulen erbracht werden.

29 cc) Die Kläger können sich auch nicht darauf berufen, das FZA schütze sie gegen eine Beeinträchtigung ihrer allgemeinen Freizügigkeit gemäß Art. 18 EG (jetzt Art. 21 AEUV).

30 aaa) Zwar kann in den Fällen, in denen die betroffenen Dienstleistungen nicht unter Art. 49 ff. EG (jetzt Art. 56 ff. AEUV) fallen, die allgemeine Freizügigkeit gemäß Art. 18 EG (jetzt Art. 21 AEUV) berührt sein. Deshalb hat der EuGH in den beiden Urteilen in Slg. 2007, I-6849 und Slg. 2007, I-6957 die allgemeine Freizügigkeit durch eine Regelung als verletzt angesehen, welche zwar ermöglicht, Schulgeldzahlungen an bestimmte Schulen im Inland als Sonderausgaben einkommensteuermindernd zu berücksichtigen, dies aber für Schulgeldzahlungen an Schulen in anderen Mitgliedstaaten generell ausschließt (EuGH-Urteile in Slg. 2007, I-6849, Rz 99, und in Slg. 2007, I-6957, Rz 137).

31 bbb) Es ist bereits zweifelhaft, ob das FZA eine dem Art. 18 EG (jetzt Art. 21 AEUV) vergleichbare umfassende Freizügigkeit gewährt, da nach Art. 2 FZA nur Diskriminierungen wegen der Staatsangehörigkeit verboten sind, und das auch nur, soweit die Situation dieser Staatsangehörigen in den sachlichen Anwendungsbereich der Bestimmungen der Anhänge I bis III dieses Abkommens fällt (EuGH-Urteil in IStR 2012, 338, Rz 39).

32 Betrachtet man vor diesem Hintergrund die Vorschriften der in Anhang I des FZA geregelten Freizügigkeit, die eine Gleichbehandlung fordern, ist erkennbar, dass die Gleichbehandlung nur im Zusammenhang mit der Freizügigkeit von Arbeitnehmern (Art. 9 Abs. 2 FZA), von Selbstständigen (Art. 15 Abs. 1 FZA) sowie von Dienstleistungserbringern (Art. 19 FZA) postuliert wird.

33 Diese Bereiche sind jedoch im Streitfall, in dem es um den Besuch einer Privatschule geht, nicht einschlägig. Die Kläger sind Dienstleistungsempfänger und keine Dienstleistungserbringer. Auch ist weder der Anwendungsbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit in Art. 39 EG (jetzt Art. 45 AEUV) noch der der Niederlassungsfreiheit in Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) betroffen. Hierzu hat der EuGH in seinem Urteil in Slg. 2007, I-6849 ausdrücklich dargelegt, dass Eltern, die in einem Mitgliedstaat einkommensteuerpflichtig sind und ihre Kinder zur Schulausbildung in eine Privatschule in einem anderen Mitgliedstaat schicken, dort aber keiner abhängigen Beschäftigung oder wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen --so wie im Streitfall die Kläger--, weder von ihrem Recht Gebrauch machen, eine abhängige Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben, noch von ihrem Recht, sich dort als Selbstständige niederzulassen (EuGH-Urteil in Slg. 2007, I-6849, Rz 33).

34 ccc) Vor allem schließt Art. 16 Abs. 2 FZA die Anwendung der aktuellen EuGH-Rechtsprechung zur allgemeinen Freizügigkeit im Zusammenhang mit dem Besuch einer Privatschule aus.

35 (1) Soweit für die Anwendung des FZA Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird gemäß Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA nur die Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens, dem 21. Juni 1999, berücksichtigt. Um das ordnungsgemäße Funktionieren des FZA sicherzustellen, stellt der nach Art. 14 FZA eingesetzte Gemischte Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen der nach diesem Datum ergangenen EuGH-Rechtsprechung fest. Damit ist grundsätzlich die Gleichwertigkeit der wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem FZA auf der Basis der anzuwendenden Begriffe des Gemeinschaftsrechts, zu denen neben der Dienstleistungsfreiheit auch die Freizügigkeit gehört, unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA zu beurteilen. Später ergangene Entscheidungen des EuGH zu inhaltsgleichen Bestimmungen können wegen dieses statischen Verweises dagegen nicht zur Auslegung des FZA herangezogen werden, soweit der Gemischte Ausschuss dies --wie im Streitfall-- nicht beschlossen hat. Infolgedessen gibt das FZA eine qualitativ-zeitliche Begrenzung zur Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung vor (ebenso BFH-Beschluss in BFHE 235, 215, unter II.4.c aa).

36 (2) Dem steht --im Gegensatz zur Auffassung der Kläger-- die Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung des Art. 6 EWRA nicht entgegen. Zwar sind nach Art. 6 EWRA die Bestimmungen des Abkommens, soweit sie mit den entsprechenden Bestimmungen des EG-Vertrags und der aufgrund dieses Vertrags erlassenen Rechtsakte in ihrem wesentlichen Gehalt identisch sind, bei ihrer Durchführung und Anwendung im Einklang mit der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes vor der Unterzeichnung dieses Abkommens auszulegen. Dennoch sieht der EuGH die Notwendigkeit, darüber zu wachen, dass die Vorschriften des EWRA, die im Wesentlichen mit denen des EG-Vertrags identisch sind, einheitlich ausgelegt werden (EuGH-Urteil vom 23. Februar 2006 Rs. C-471/04 --Keller Holding GmbH--, Slg. 2006, I-2107, Rz 48, m.w.N.).

37 Der EuGH hat in seiner jüngeren Rechtsprechung zum FZA indes ausdrücklich betont, das FZA sei unterzeichnet worden, nachdem die Schweizerische Eidgenossenschaft am 6. Dezember 1992 das EWRA zurückgewiesen hat. Damit sei das Vorhaben eines integrierten wirtschaftlichen Ganzen mit einem einheitlichen Markt, gestützt auf gemeinsame Regeln für seine Mitglieder, abgelehnt worden. Die Schweiz habe es vielmehr vorgezogen, in bestimmten Bereichen bilaterale Vereinbarungen mit der Union und ihren Mitgliedstaaten abzuschließen. Da die Schweiz nicht dem Binnenmarkt der Union beigetreten sei, könne die den unionsrechtlichen Bestimmungen über den Binnenmarkt gegebene Auslegung nicht automatisch auf die Auslegung des Abkommens übertragen werden, sofern dies nicht im Abkommen selbst ausdrücklich vorgesehen sei (vgl. EuGH-Urteile vom 12. November 2009 Rs. C-351/08 --Grimme--, Slg. 2009, I-10777, Rz 27; vom 11. Februar 2010, Rs. C-541/08 --Fokus Invest--, Slg. 2010, I-1025, Rz 27 f., und in IStR 2012, 338, Rz 41 f.).

38 Demgegenüber formuliert Art. 1 EWRA das Ziel, einen homogenen Wirtschaftsraum zu schaffen. Das EWRA unterscheidet sich damit grundlegend vom FZA, so dass die Rechtsprechung des EuGH zum EWRA, selbst wenn sie zu fast wortgleichen Vorschriften ergangen ist, nicht ohne weiteres übertragen werden kann (a.A. wohl Lang/Lüdicke/Reich, IStR 2008, 709).

39 (3) Die EuGH-Urteile in Slg. 2007, I-6849 und Slg. 2007, I-6957, auf die sich die Kläger berufen, haben nicht lediglich eine bereits vor dem 21. Juni 1999 existierende gefestigte EuGH-Rechtsprechung präzisiert.

40 Der EuGH verweist in diesen Urteilen, in denen er aus der durch Art. 18 EG (jetzt Art. 21 AEUV) geforderten Inländergleichbehandlung den Anspruch auf die gleiche steuerliche Behandlung von Schulgeldzahlungen ableitet, lediglich auf solche Entscheidungen, die nach dem 21. Juni 1999 ergangen sind, nämlich auf die Urteile vom 20. September 2001 Rs. C-184/99 --Grzelczyk--, Slg. 2001, I-6193, Rz 31; vom 11. Juli 2002 Rs. C-224/98 --D'Hoop--, Slg. 2002, I-6191, Rz 28; vom 2. Oktober 2003 Rs. C-148/02 --Garcia Avello--, Slg. 2003, I-11613, Rz 22 und 23, sowie vom 29. April 2004 Rs. C-224/02 --Pusa--, Slg. 2004, I-5763, Rz 16; siehe dazu auch Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 341 ff.). Bereits dies zeigt, dass eine entsprechende vor dem 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung fehlte.

41 Zudem hat der EuGH in zwei anderen Entscheidungen zu Fragen des Schulgeldes, die vor 1999 ergangen sind, im Zusammenhang mit der Erbringung von Schul- und Hochschulleistungen lediglich die Dienstleistungsfreiheit, nicht aber das Recht auf allgemeine Freizügigkeit als betroffen angesehen (vgl. EuGH-Urteile vom 27. September 1988 Rs. C-263/86 --Humbel und Edel--, Slg. 1988, 5365, und vom 7. Dezember 1993 Rs. C-109/92 --Wirth--, Slg. 1993, I-6447). In dem Urteil in Slg. 1988, 5365 konnte das Recht auf allgemeine Freizügigkeit bereits deswegen kein Prüfungsmaßstab sein, weil Art. 8a Abs. 1 EGV --die Vorgängervorschrift der Art. 18 EG und Art. 21 AEUV-- erst durch den Vertrag über die Europäische Union vom 7. Februar 1992 (BGBl II 1992, 1253) in den EWG-Vertrag eingefügt wurde.

42 (4) Art. 16 Abs. 2 FZA entfaltet --im Gegensatz zur Auffassung der Kläger-- für die EU-Staaten die gleiche Wirkung wie für die Schweiz. Zwar begünstigt die Vorschrift die einseitige Anpassung der Schweiz an die Rechtsprechung des EuGH, allerdings lässt sich ihrem Wortlaut nicht entnehmen, dass sie Schutzfunktion ausschließlich gegenüber der Schweiz hat, mit der Folge, dass in Deutschland die nach dem 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung des EuGH im Verhältnis zur Schweiz uneingeschränkt zugunsten der Kläger zu berücksichtigen wäre und dies nur für das Schweizer (Steuer-)Recht nicht der Fall sei (so zu Recht BFH-Beschluss in BFHE 235, 215, unter II.4.c aa).

43 d) Da die Kläger aus dem FZA i.V.m. § 52 Abs. 24a EStG n.F. keinen Anspruch auf Berücksichtigung des an die schweizerische M-Schule gezahlte Schulgeld haben, bedarf es keiner Entscheidung, ob --wie die Kläger meinen-- im Rahmen der Übergangsregelung des § 52 Abs. 24a EStG n.F. das Sonderungsverbot des Art. 7 Abs. 4 GG nicht mehr zu prüfen ist.

44 e) Ein Anspruch auf den Sonderausgabenabzug ergibt sich --im Gegensatz zur Auffassung der Kläger-- auch nicht aus dem BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 447. Abgesehen davon, dass dieses BMF-Schreiben zu einem anderen steuerlichen Sachverhalt ergangen ist, können Verwaltungsanweisungen im Allgemeinen weder eine einer Rechtsverordnung vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht lediglich ausnahmsweise in dem --im Streitfall nicht gegebenen-- Bereich der ihr vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Rahmen des Ermessens, der Billigkeit, der Typisierung oder Pauschalierung (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. zuletzt Senatsurteil vom 31. August 2011 X R 11/10, BFHE 235, 207, BStBl II 2012, 312, m.w.N.).

45 3. Die Schulgeldzahlungen können nicht als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 Abs. 1 EStG berücksichtigt werden. Zwar geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Krankheitskosten --ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung-- dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, wobei sie auch dann zwangsläufig sind, wenn sie der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen, unter der ein unterhaltsberechtigtes minderjähriges Kind des Steuerpflichtigen leidet (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2011 VI R 37/10, BFHE 234, 25, m.w.N.).

46 Das FG hat --mit Bindungswirkung für den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO-- festgestellt, dass in der M-Schule keine spezielle Heilbehandlung unter der Aufsicht medizinisch geschulten Fachpersonals durchgeführt worden ist und dass S die M-Schule besucht hat, um trotz seiner Krankheit eine gute Schulausbildung zu erhalten. Zu Recht hat das FG daraus unter Berücksichtigung der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 18. April 1990 III R 160/86, BFHE 161, 447, BStBl II 1990, 962) geschlossen, der Privatschulbesuch des S könne nicht als spezielle Heilbehandlung angesehen werden, die jedoch Voraussetzung dafür sei, die Zwangsläufigkeit und die Notwendigkeit der Schulgeldzahlungen zu begründen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de