
Datum: 14.02.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 7404/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0214.10K7404.01.00

Tenor:

Die Einkommensteuer 1998 und 1999 werden unter Änderung der angefochtenen Bescheide mit der Maßgabe herabgesetzt, dass in beiden Jahren Schulgeld in Höhe von jeweils 3.000 DM als Sonderausgaben und der Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG für das Kind L in beiden Jahren und für das Kind M in 1998 steuermindernd berücksichtigt werden. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen. Die Neuberechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern zu 90% und dem Beklagten zu 10% auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Aufwendungen für Kur- und Internatunterbringung von drei Kindern der Kläger als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd zu berücksichtigen sind bzw. in welcher Höhe die Kläger Schulgeldzahlungen als Sonderausgaben abziehen können.

1

2

3

Die Kläger sind Eheleute, die in den Streitjahren 1998 und 1999 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.

Die Kläger haben drei gemeinsame Kinder, die Töchter M (geb. 01.11.1981), L (geb. 16.01.1986) und den Sohn N (geb. 24.12.1987). 4

Da die Kläger zunächst ihre Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre nicht abgaben, wurden die Besteuerungsgrundlagen geschätzt. Gegen die Schätzungsbescheide legten die Kläger rechtzeitig Einspruch ein. 5

In den im Laufe der Rechtsbehelfsverfahren eingereichten Steuererklärungen machten die Kläger außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 43.426,78 DM für 1998 und 64.549,79 DM für 1999 geltend. Hierbei handelte es sich um Aufwendungen für den Privatschulbesuch ihrer drei Kinder sowie um Aufwendungen für eine stationäre Kinderkur wegen Übergewichts und gestörten Essverhaltens der Tochter L. Dem liegt folgender Sachverhalt zugrunde: 6

Die Kläger haben drei hochbegabte Kinder, die nach ihren Angaben, wenn sie schulisch nicht entsprechend ihren geistigen Bedürfnissen und Potentialen angemessen gefordert und gefördert werden, umgehend an somatisierten Konflikten erkranken, die adäquate und erfolgversprechende Maßnahmen zur Behandlung erforderlich machen. Die einzig erfolgversprechende und zumutbare Maßnahme zur Verhinderung somatisierter Konflikte bestehe aus medizinisch-psychologischer Sicht in einer den geistigen Anlagen und Talenten der Kinder entsprechenden und somit auf die Bedürfnisse von Hochbegabung abgestellten schulischen Förderung. Unterbleibe diese, würden die Kinder, wie die Vergangenheit gezeigt habe, physisch und psychisch krank. Wegen der weiteren Begründung wird auf die Anlagen zum Schriftsatz vom 19. August 2002 Bezug genommen. 7

Von den Kosten entfielen 1998 DM 33.867,79 und 1999 DM 27.415,62 auf den Besuch der C-Schule im Land T durch die beiden Töchter. Das hierin enthaltene Schulgeld, das nicht auf Beherbergung, Betreuung oder Verpflegung entfällt, wurde von den Klägern nicht nachgewiesen, beläuft sich aber pro Jahr auf mindestens DM 10.000. Wegen der weiteren Zusammenstellung wird auf die Aufstellung der Kläger, die diese den Einkommensteuererklärungen 1998 und 1999 beigelegt haben, Bezug genommen. 8

Die Tochter M studierte nach Abschluss der C-Schule an der Universität S. 9

Der Beklagte erließ während des Einspruchsverfahrens am 13. September 2001 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, in denen er den erklärten Besteuerungsgrundlagen mit Ausnahme der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen folgte. Da die Kläger ihre Einsprüche weiterverfolgten, wies der Beklagte diese mit Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2001 als unbegründet zurück. 10

Mit der Klage verfolgen die Kläger ihr Ziel der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen weiter. Zur Begründung führen sie ergänzend aus: 11

Die streitgegenständlichen Aufwendungen für ihre Kinder stünden rechtlich Kosten zur Vorbeugung und Therapie von Krankheiten gleich und seien deshalb als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Sie seien ihnen als Eltern, die für das geistige und leibliche Wohl ihrer Kinder verantwortlich seien, aus sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Andere Maßnahmen zur Behandlung und Reaktion auf den Befund "Hochbegabung" hätten ihnen bei ihren Kindern und deren persönlichen Veranlagung im Streitzeitraum in Deutschland nicht zur Verfügung gestanden. Die Anmeldung bei speziellen, auf Hochbegabtenförderung 12

spezialisierten Schulen sei aus medizinischer Sicht die einzig erfolgversprechende Maßnahme zur Therapie der Kinder gewesen. Es gehe mithin nicht primär um Kosten für Schulausbildung und schulische Förderung, sondern um die adäquate Behandlung somatisierter Konflikte, also um die Behandlung von Gesundheitsstörungen. Hätten die Kinder bei Besuch der Normalschule nicht unter einer Gesundheitsbeeinträchtigung gelitten, hätten sie diese nicht zur puren Hochbegabtenförderung auf eine Privatschule geschickt.

Die Kläger beantragen, 13

unter Änderung der angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide vom 13. September 2001 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2001 die Einkommensteuer mit der Maßgabe herabzusetzen, dass für 1998 außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 43.426,78 DM und für 1999 in Höhe von 64.549,79 DM unter Berücksichtigung der zumutbaren Eigenbelastung steuermindernd berücksichtigt werden; 14

hilfsweise, 15

für die drei Kinder jeweils den Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG und den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu gewähren. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Sache zu vertagen, hilfsweise die Klage abzuweisen. 18

In der mündlichen Verhandlung vom 27.01.2005 hat der Bevollmächtigte der Kläger eidesstattliche Versicherungen der Töchter vorgelegt, wonach diese in den Streitjahren keine bzw. nur geringfügige eigene Einkünfte hatten. Dabei ist die Bescheinigung der Tochter M allerdings für 1999 unleserlich. 19

Der Senat hat mit Beschluss vom 27.01.2005 das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob es dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, dass Schulgeldzahlungen an bestimmte deutsche Schulen, nicht aber Schulgeldzahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt werden können. 20

Der Europäische Gerichtshof (Große Kammer) hat mit Urteil vom 11.09.2007, Rs. C – 76/05 (Deutsches Steuerrecht – DStR 2007, 1670) entschieden: 21

"1. Wenn Steuerpflichtige eines Mitgliedstaats ihre Kinder zur Schulausbildung in eine Schule schicken, die sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet und im Wesentlichen aus privaten Mitteln finanziert wird, ist Artikel 49 EG dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die vorsieht, dass Schulgeldzahlungen an bestimmte Privatschulen im Inland als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt werden können, diese Möglichkeit aber in Bezug auf Schulgeldzahlungen an Privatschulen in anderen Mitgliedstaaten generell ausschließt. 22

2. Wenn Steuerpflichtige eines Mitgliedstaats ihre Kinder zur Schulausbildung in eine Schule in einem anderen Mitgliedsstaat schicken, deren Leistungen nicht unter Artikel 49 EG fallen, stehen Artikel 18 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die vorsieht, dass Schulgeldzahlungen an bestimmte Schulen im Inland als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt werden können, diese Möglichkeit aber in Bezug auf Schulgeldzahlungen an Schulen in anderen Mitgliedstaaten generell ausschließt." 23

<u>Entscheidungsgründe:</u>	24
Die zulässige Anfechtungsklage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.	25
Insoweit sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide rechtswidrig und verletzen die Kläger deshalb in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -.	26
Der Beklagte hat zwar zu Recht die streitigen Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt (siehe dazu nachfolgend unter 1.); die Einkommensteuerbescheide sind allerdings rechtswidrig, soweit der Beklagte Ausbildungsfreibeträge nicht berücksichtigt hat (siehe dazu nachfolgend unter 2.) und soweit er die Schulgeldzahlungen an die Schule im Land T nicht teilweise als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt hat (siehe dazu nachfolgend unter 3.).	27
1. Der Beklagte hat zu Recht die für den Schulbesuch der Kinder geltend gemachten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 des Einkommensteuergesetzes steuermindernd berücksichtigt. Die Kosten für die Kur der Tochter M liegen unter der zumutbaren Eigenbelastung der Kläger und wirken sich deshalb steuerlich nicht aus.	28
a) Gemäß § 33 Abs. 1 EStG wird auf Antrag die Einkommensteuer ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Zwangsläufigkeit ist nach Absatz 2 der vorgenannten Vorschrift dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige sich den Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.	29
Der Abzug von Kosten für den Besuch einer Schule als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33 EStG ist jedoch durch § 33a Abs. 5 EStG eingeschränkt. Nach dieser Vorschrift kann eine Steuerermäßigung gemäß § 33 EStG nicht in Anspruch genommen werden, soweit der vom Steuerpflichtigen geltend gemachte Tatbestand als außergewöhnliche Belastung im Sinne der §§ 33a Abs. 1 – 3 EStG in Ansatz zu bringen ist. Dies ist u.a. dann der Fall, wenn es sich um Aufwendungen für die Berufsausbildung von Kindern im Sinne des § 33a Abs. 2 EStG handelt. Hierbei umfasst die Berufsausbildung auch die gesamte Schulausbildung.	30
Aufwendungen für den Besuch einer Privatschule sind grundsätzlich durch die Kinderfreibeträge wie auch das Kindergeld abgegolten. Soweit darüber hinaus ausbildungsbedingte Mehrkosten durch eine auswärtige Unterbringung entstehen, werden diese durch den Ausbildungsfreibetrag im Sinne des § 33a Abs. 2 EStG pauschal abgegolten. Dies gilt auch für die aufgrund eines Besuchs einer ausländischen Schule angefallenen Mehraufwendungen (vgl. Finanzgericht Münster, Urteil vom 26. Februar 2003 1 K 1545/01 E, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2003, 1084).	31
Der Fall der Hochbegabung ist kein Ausnahmefall, der neben der genannten gesetzlichen Pauschalregelung eine besondere steuerliche Berücksichtigung in Form der außergewöhnlichen Belastung rechtfertigt. Wie das Finanzgericht Münster (a.a.O.) zutreffend ausführt, fehlt es schon an klaren Abgrenzungskriterien dafür, dass gerade im Fall der Hochbegabung eine solche Außergewöhnlichkeit vorliegen soll.	32

Soweit die geltend gemachten Kosten dem Zweck dienen, einer Krankheit der Kinder vorzubeugen, können sie nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, da nur die unmittelbaren Krankheitskosten unter den Begriff der Heilbehandlung fallen, vorbeugende Kosten oder Folgekosten aber nicht (FG Münster a.a.O., Seite 1085 unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26. Juli 1992 III R 83/91, BFHE 169, 43, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1993, 212).

2. Den Klägern steht in 1998 für ihre beiden Töchter der Ausbildungsfreibetrag gemäß § 33 a Abs. 2 EStG zu. Da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat insoweit von einer weiteren Begründung ab. Für 1999 fehlt es hingegen in Bezug auf die Tochter M an einer lesbaren Bescheinigung über die Höhe der eigenen Einkünfte, so dass nur der Ausbildungsfreibetrag für die Tochter L gewährt werden kann. 34

3. Entgegen der Auffassung des Beklagten sind ferner 30 % des an die Schule im Land T gezahlten Schulgelds als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu berücksichtigen. 35

a) Zwar sieht § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG eine Berücksichtigung von Schulgeld als Sonderausgaben nur für Zahlungen an inländische Schulen vor. 36

b) Die Beschränkung auf inländische Schulen verstößt aber gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht, wie der Europäische Gerichtshof (Große Kammer) auf Vorlage des erkennenden Senats mit Urteil vom 11.09.2007, Rs. C – 76/05 (Schwarz) entschieden hat. 37

c) Dieser Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht (Beschränkung des Sonderausgabenabzugs auf Schulgeldzahlungen an inländische Schulen) kann nur dadurch geheilt werden, dass auch Zahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet als Sonderausgaben abzugsfähig sind. aa) Dies ergibt sich zwar nicht aus dem Grundsatz des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts (vgl. hierzu grundlegend EuGH, Urteil vom 09.03.1978, Rs. 106/77 (Simmenthal), Sammlung 1978, 629, Rdnr. 16 und vom 13.07.2006, Rs. C – 295/04 bis C – 298/04 (Manfredi u.a.), Sammlung 2006, I – 6619 Rdnr. 89; vgl. auch Bundesfinanzhof – BFH – Urteil vom 10.02.2005 V R 76/03, BFH/NV 2005, 817). Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts verlangt, dass jede nationale Rechtsvorschrift, die einer Gemeinschaftsvorschrift entgegen steht, unangewendet bleibt, unabhängig davon, ob sie älter oder jünger ist als diese. Danach würde § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG unangewendet bleiben, was jedoch zur Folge hätte, dass den Klägern der Sonderausgabenabzug versagt bliebe. bb) Die Abzugsfähigkeit ergibt sich aber aus dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot. Die Kläger werden durch § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG gegenüber Eltern, die ihre Kinder auf inländische Privatschulen schicken, diskriminiert. Hierzu hat Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen vom 13.12.2007 in der Rechtssache C – 309/06 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs Folgendes ausgeführt (Rd.-Nr. 73 u. 74): "73. Zwar hat ein Mitgliedstaat die Wahl, wie er einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung für die Zukunft beseitigen will. Grundsätzlich kann er die Belastung für die eine Gruppe aufheben oder diese in gleicher Weise auf die andere ausdehnen. Für die Vergangenheit dürfte die nachträgliche Ausweitung der Belastung dagegen im Allgemeinen dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zuwiderlaufen. 74. Wie der Gerichtshof außerdem in Fällen gemeinschaftsrechtswidriger Diskriminierungen wiederholt entschieden hat, kann, solange keine Maßnahmen zur Wiederherstellung der Gleichbehandlung erlassen worden sind, der Gleichheitssatz nur dadurch gewahrt werden, dass die Vergünstigungen, die die Mitglieder der begünstigten Gruppe erhalten, auf die Mitglieder der benachteiligten erstreckt werden. In einem derartigen Fall ist das nationale Gericht gehalten, eine diskriminierende nationale Bestimmung außer Anwendung zu lassen, ohne dass es ihre vorherige Aufhebung durch den Gesetzgeber beantragen oder abwarten 38

müsste und auf die Mitglieder der benachteiligten Gruppe eben die Regelung anzuwenden, die für die Mitglieder der anderen Gruppe gilt." Der erkennende Senat schließt sich den vorstehenden Ausführungen an, die alleine dazu führen, dass das Gemeinschaftsrecht effektiv umgesetzt wird. Damit ergibt sich gleichzeitig, dass die Ausführungen von Gosch (DStR 2007, 1895) unzutreffend sind. Nur eine Auslegung, wie sie Generalanwältin Kokott anhand der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs entwickelt hat, führte zu einer effektiven Umsetzung des Gemeinschaftsrechts. Die Auffassung von Gosch wurde unter Umständen die Diskriminierung für die Vergangenheit sanktionieren. Dies würde sowohl dem Gemeinschaftsrecht als auch Artikel 19 Abs. 4 des Grundgesetzes – GG – widersprechen, da sie jedem Grundsatz effektiver Rechtsgewährung zuwider läuft.

Durch die Abzugsfähigkeit des an ausländische Privatschulen gezahlten Schulgelds wird auch nicht der (umstrittene) Grundsatz verletzt, dass niemand Gleichheit im Unrecht verlangen könne (vgl. hierzu Kokott, a.a.O., Rdnr. 76). Der Sonderausgabenabzug für Schulgeldzahlungen an inländische Privatschulen ist rechtmäßig und nicht rechtswidrig. Die Kläger verlangen denselben rechtmäßigen Vorteil auch für sich und nicht die Gewährung eines rechtswidrigen Vorteils. 39

4. Aus den vorgenannten Gründen scheidet die von Gosch befürwortete Vorlage an das Bundesverfassungsgericht aus. Eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht scheidet des Weiteren deshalb aus, da dieses nicht zuständig ist für die Beantwortung der Frage der Vereinbarkeit einer innerstaatlichen Norm des einfachen Rechts mit den Bestimmungen des Europäischen Gemeinschaftsrechts (vgl. zuletzt Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 31.05.2007 I BvR 1316/04, DStRE 2007, 1335 unter IV. 2. a)). 40

5. Die Abzugsfähigkeit der Schulgeldzahlungen an die Schule im Land T scheitert auch nicht daran, dass diese nicht den in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG geregelten Schultypen vergleichbar wäre. 41

a) Zum einen ist die Schule im Land T bereits deshalb einer inländischen Schule vergleichbar, weil durch ihren Besuch die im Inland für Kinder bis 16 Jahre bestehende Schulpflicht erfüllt wird. 42

Außerdem studiert eine Tochter im Anschluss an den Schulbesuch an einer anerkannten Universität im Land T. Damit eröffnet die Schule den Hochschulzugang, was für die Vergleichbarkeit ausreichend ist. Es ist jedenfalls gemeinschaftsrechtlich unzulässig, über das Kriterium der Vergleichbarkeit den Sonderausgabenabzug zu verweigern. 43

b) Außerdem weist die Kommission in ihrer Stellungnahme vom 06.06.2005 in dem vom erkennenden Senat vorgelegten Verfahren zutreffend darauf hin, dass § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG keine objektiven Kriterien aufstellt, die es ermöglichen zu bestimmen, welche Art von Schulgebühren deutscher und ausländischer Schulen abzugsfähig sind (Rd.-Nr. 43). Die Vorschrift knüpft die Abzugsfähigkeit vielmehr allein an die Genehmigung bzw. Anerkennung der jeweiligen Privatschule in Deutschland. Entscheidende Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist demnach, dass die Privatschule in Deutschland ansässig ist. Jede ausländische Privatschule ist unabhängig davon, wie hoch ihre Schulgebühren sind, automatisch vom Steuerabzug ausgeschlossen. Die Frage, ob eine ausländische Privatschule den deutschen Anforderungen genügt oder nicht, ist daher rein theoretisch. Da keine ausländische Privatschule den Anforderungen von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG entsprechen kann, ist es unzulässig, bei der Frage der Benachteiligung ausländischer Privatschulen danach zu differenzieren, ob diese theoretisch mit den deutschen Privatschulen vergleichbar sind oder nicht. 44

Ergänzend weist der erkennende Senat auf die zutreffenden Ausführungen von Meilicke (DStR 2007, 1892, 1895) hin. Danach belegt das Beispiel der deutschen Privatschule U mit einem Schulgeld von 30.000,00 Euro p.a., dass § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG und dessen Durchführung in den einzelnen Bundesländern nicht darauf abstellt, ob bei der Genehmigung einer inländischen Privatschule als Ersatzschule das Verbot der Förderung einer Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen tatsächlich eingehalten wird. Auch andere anerkannte Privatschulen zeigen, dass die Bundesländer das Verbot einer Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen nicht ernst nehmen. Die Auffassung des FG Rheinland-Pfalz (Urteil vom 11.7.2007 2 K 1741/06, EFG 2007, 1943) entspricht deshalb nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.	45
Letztlich ist selbst die Rechtsprechung des BFH in diesem Punkt widersprüchlich, worauf Meilicke (a.a.O.) zutreffend hinweist.	46
6. Die Neuberechnung der Einkommensteuer 1998 und 1999 wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen.	47
7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 in Verbindung mit § 137 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 FGO, 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Da die Kläger erst im Klageverfahren die Höhe der eigenen Einkünfte der Kinder (teilweise) nachgewiesen haben, waren ihnen insoweit trotz Obsiegens die Kosten aufzuerlegen.	48
Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision zu wegen der Frage, welche Auswirkungen ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht auf die Anwendung des nationalen Rechts hat.	49