

# Urteil vom 21. January 2015, X R 40/12

## Keine Korrektur eines rechtskräftigen Urteils durch Billigkeitserlass bei Versagung des Sonderausgabenabzugs für an Privatschulen in anderen Mitgliedstaaten gezahltes Schulgeld

BFH X. Senat

AO § 227, EStG § 10 Abs 1 Nr 9, AEUV Art 56, AEUV Art 57, AEUV Art 21, AEUV Art 267 Abs 3, EUV Art 4 Abs 3, AO § 5, AO § 130, VwVfG § 48, VwVfG § 51, FGO § 110 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 23. October 2011, Az: 1 K 1040/11

## Leitsätze

Es ist weder ermessensfehlerhaft noch verstößt es gegen Unionsrecht, wenn das FA es ablehnt, die unionsrechtswidrige, aber durch letztinstanzliche Entscheidung des BFH rechtskräftig gewordene Versagung des Sonderausgabenabzugs für Schulgeld, das an Privatschulen in anderen Mitgliedstaaten gezahlt wurde, im Billigkeitswege dadurch zu korrigieren, dass es die entsprechende Steuer erstattet .

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 24. Oktober 2011 1 K 1040/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1992 bis 1999 machten sie jeweils Schulgeldzahlungen als Sonderausgaben geltend, die dadurch entstanden waren, dass ihr Sohn eine Privatschule in Großbritannien besucht hatte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ließ die Aufwendungen nicht zum Abzug zu. Die nach erfolglosem Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1992 erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) durch Urteil vom 17. März 1995 3 K 1046/94 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1995, 747) mit der Begründung ab, Schulgeldzahlungen an Schulen im Ausland seien nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG a.F.) abziehbar. Die hiergegen gerichtete Revision wies der erkennende Senat mit Urteil vom 11. Juni 1997 X R 74/95 (BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617) zurück. Die von den Klägern hinsichtlich der Veranlagungszeiträume 1994 bis 1997 erhobene Klage wies das FG mit Urteil vom 5. Juli 2000 1 K 2074/99 ebenfalls ab. Die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision wurde vom Bundesfinanzhof (BFH) durch Beschluss vom 11. März 2002 XI B 125/00 (BFH/NV 2002, 1037) als unzulässig verworfen. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993, 1998 und 1999 wurden ohne Erschöpfung des Rechtswegs bestandskräftig.
- Nachdem der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) in seinen Urteilen vom 11. September 2007 C-76/05 --Schwarz/Gootjes-Schwarz-- (Slg. 2007, I-6849) und C-318/05 --Kommission/ Deutschland-- (Slg. 2007, I-6957) entschieden hatte, sowohl die in Art. 56 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV-- (bis 2008 Art. 49 EG) gewährleistete Dienstleistungsfreiheit als auch die allgemeine Freizügigkeit gemäß Art. 21 AEUV (bis 2008 Art. 18 EG) würden durch die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs für Schulgeldzahlungen an inländische Privatschulen beeinträchtigt, beantragten die Kläger im Oktober 2007, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1999 dahingehend zu ändern, dass die von ihnen geleisteten Schulgeldzahlungen nunmehr gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. steuerlich berücksichtigt würden. Das FA lehnte diesen Antrag ab. Einspruch und

Klage blieben ohne Erfolg (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20. Januar 2010 1 K 1285/08, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2011, 767). Die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision wies der erkennende Senat durch Beschluss vom 9. Juni 2010 X B 41/10 (BFH/NV 2010, 1783) als unbegründet zurück.

- 3 Im Juli 2010 beantragten die Kläger daraufhin gemäß § 227 der Abgabenordnung (AO) den Erlass der Einkommensteuerbeträge, soweit diese wegen Nichtanerkennung der Schulgeldzahlungen als Sonderausgaben in den Jahren 1992 bis 1999 festgesetzt worden waren. Sie trugen zur Begründung vor, es sei zwar grundsätzlich mit dem Sinn und Zweck der Bestandskraft von Steuerbescheiden nicht zu vereinbaren, eine bestandskräftig festgesetzte Steuer nur deshalb zu erlassen, weil die Festsetzung im Widerspruch zu einer später entwickelten oder geänderten Rechtsprechung stehe. Die Rechtsprechung des EuGH zur Abänderung bestandskräftiger Entscheidungen rechtfertige jedoch eine Ausnahme. Die Dienstleistungsfreiheit sei für die Mitgliedstaaten unmittelbar geltendes Recht. Werde sie verletzt, sei der betroffene Bürger darauf angewiesen, dass die nationalen Gerichte dem EuGH die Rechtsfragen vorlegten. Unterbleibe dies, obwohl eine Vorlagepflicht bestehe, habe die Bestandskraft dem allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben zu weichen. Der Vorrang des Unionsrechts verlange in diesem Fall eine Korrektur des nationalen Rechts.
- 4 Das FA lehnte den Antrag ab und wies den Einspruch der Kläger zurück. In dem sich anschließenden Klageverfahren trugen die Kläger weiter vor, in einem Billigkeitsverfahren, das die Bestandskraft der Steuerbescheide unberührt lasse, müsse dem EuGH-Urteil vom 13. Januar 2004 C-453/00 --Kühne & Heitz-- (Slg. 2004, I-837) in der Weise Geltung verschafft werden, dass eine Vorlage an den EuGH erfolge. Dessen Rechtsprechung beruhe auf dem Rechtsgedanken von Treu und Glauben. Wenn Rechtsuchende alle rechtlichen Möglichkeiten ausgeschöpft hätten, um unionswidrige und damit rechtswidrige Entscheidungen von Behörden zu verhindern, sei es unbillig, den nach nationalem Recht möglichen Erlass der Steuerschuld mit der Begründung zu verweigern, die Bestandskraft des Steuerbescheids stehe einer Abänderung entgegen. Die Möglichkeit der nachträglichen Korrektur der nach nationalem Recht bestandskräftigen Bescheide sei die notwendige Folge und der angemessene Ausgleich dafür, dass der Rechtsuchende nicht selbst den EuGH anrufen könne, sondern insoweit von den nationalen Gerichten abhängig sei.
- 5 Das FG hat die Klage mit dem in EFG 2013, 578 veröffentlichten Urteil abgewiesen.
- 6 Zur Begründung ihrer --auf die Streitjahre 1992 und 1994 bis 1997 beschränkten-- Revision machen die Kläger in Ergänzung ihres bisherigen Vorbringens geltend, das FG habe keine am Gemeinschaftsrecht orientierte Auslegung des § 227 AO vorgenommen. Es habe nicht dargelegt, wie sich das Effektivitätsprinzip des Unionsrechts bei bestehender Bestandskraft eines Steuerbescheids auf die Billigkeitsentscheidung nach § 227 AO auswirke, wenn sich nach Erschöpfung des Rechtswegs herausstelle, dass der bestandskräftige Steuerbescheid das Gemeinschaftsrecht verletze und deswegen rechtswidrig sei. Das FG habe die Problematik, die sich aus dem EuGH-Urteil Kühne & Heitz in Slg. 2004, I-837 ergebe, dadurch umgangen, dass es auf sein früheres Urteil vom 20. Januar 2010 in DStRE 2011, 767 verwiesen habe. In dieser Entscheidung sei aber nicht berücksichtigt worden, dass im Streitfall der Steuerbescheid angefochten und der Rechtsweg vollständig --ebenso wie im Sachverhalt der Rechtssache Kühne & Heitz in Slg. 2004, I-837-- ausgeschöpft worden sei. Das sei die Besonderheit des konkreten Falles, die ihn von dem EuGH-Urteil vom 19. September 2006 C-392/04 und C-422/04 --i-21 Germany und Arcor-- (Slg. 2006, I-8559) sowie den BFH-Entscheidungen vom 29. Mai 2008 V R 45/06 (BFH/NV 2008, 1889) und vom 15. Juni 2009 I B 230/08 (BFH/NV 2009, 1779) unterscheide. Hinge die Anwendung des § 227 AO im Streitfall davon ab, dass die Steuerfestsetzung eindeutig und offenbar unrichtig sei --was nicht der Fall sei, wenn sie auf der BFH-Rechtsprechung beruhe--, sei dies mit der Kühne & Heitz-Rechtsprechung des EuGH unvereinbar, da sie in Fällen der vorliegenden Art praktisch leerlaufe, in denen der Steuerpflichtige alles unternommen habe, um die dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden Steuerbescheide zu korrigieren.
- 7 Die Kläger sind der Auffassung, § 227 AO müsse aufgrund des gemeinschaftsrechtlichen Effektivitätsprinzips als Änderungsmöglichkeit im Sinne der ersten Voraussetzung der EuGH-Rechtsprechung in Kühne & Heitz angesehen werden. Der gesetzliche Tatbestand des Billigkeitsverfahrens nach § 227 AO enthalte keine Einschränkung und finde seinem Wortlaut nach auf jeden rechtswidrigen Steuerbescheid Anwendung.
- 8 Im Rahmen der Billigkeit müssten ergänzend die Grundsätze des allgemeinen Verwaltungsrechts zur Anwendung kommen, um den nach der EuGH-Rechtsprechung gebotenen Rechtsschutz zu gewährleisten. Zwar sei der Tatbestand des § 51 Abs. 1 Nr. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) bei einer Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung grundsätzlich nicht erfüllt. Es sei aber zumindest vertretbar, die Verwaltungsbehörde für befugt zu halten, bei einer Verletzung der Vorlagepflicht des letztinstanzlichen nationalen

Gerichts einen gemeinschaftswidrigen Verwaltungsakt abzuändern, da die besondere Bedeutung der EuGH-Rechtsprechung es nahelege, diese einer Änderung des materiellen Rechts gleichzustellen, damit die praktische Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigt werde. Die Auswirkungen des unionsrechtlich zu beachtenden Effektivitätsprinzips zeige sich insbesondere bei der Auslegung des § 48 VwVfG, der im Rahmen einer Ermessensentscheidung eine Aufhebung rechtswidriger Verwaltungsakte ermögliche. Das Ermessen der Behörde, den Bescheid aufzuheben, reduziere sich auf Null, weil in der vorliegenden besonderen Konstellation, in der den Belangen der Rechtssicherheit durch das Ausschöpfen des Rechtswegs und die Einhaltung angemessener Fristen ausreichend Rechnung getragen worden sei, das Prinzip der Effektivität des Gemeinschaftsrechts überwiege.

- 9 Das deutsche Recht erlaube die Rücknahme einer rechtskräftig gerichtlich bestätigten Verwaltungsentscheidung, ohne dabei die Rechtskraft des Urteils selbst zu berühren.
- 10 Der Senat habe zudem mit seinem Urteil in BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617 offenkundig und qualifiziert gegen das Unionsrecht und seine Vorlagepflicht aus Art. 234 Abs. 3 EG (jetzt Art. 267 Abs. 3 AEUV) verstoßen. Er habe --trotz eindeutiger Hinweise aus dem Schrifttum (vgl. z.B. Meilicke, Deutsche Steuerzeitung --DStZ-- 1996, 97)-- schon für das Streitjahr 1992 verkannt, dass nicht die Organisation der Privatschulen in Deutschland, sondern die passive Dienstleistungsfreiheit sowie die Freizügigkeit der Schüler gemäß Art. 8a EG (jetzt Art. 21 AEUV) entscheidend sei. Somit müssten auch aus diesem Grunde die zu Unrecht erhobenen Steuern erlassen werden.
- 11 Soweit die Steuerbescheide 1994 bis 1997 betroffen seien, gelte Entsprechendes. Es könne für die Erschöpfung des Rechtswegs gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV keinen Unterschied machen, dass die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision nicht vorgelegen hätten und es deshalb nicht zu einem Revisionsverfahren gekommen sei.
- 12 Die Kläger beantragen,
  1. das angefochtene Urteil des FG Rheinland-Pfalz abzuändern und das FA zu verpflichten, unter Aufhebung des Bescheids vom 23. Juli 2010 und seiner Einspruchsentscheidung vom 10. Dezember 2010 für die Steuerjahre 1992 und 1994 bis 1997 Steuerbeträge in Höhe von 4.500,88 € wegen Nichtberücksichtigung von Schulgeldzahlungen als Sonderausgaben zu erlassen sowie den Erlassbetrag ab Rechtshängigkeit mit eineinhalb Prozent für jeden Monat zu verzinsen;
- 13 hilfsweise,
  1. die Sache in dem angefochtenen Umfang zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das erstinstanzliche Gericht zurückzuverweisen und die Kläger unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden;
- 14 2. dem EuGH zur Vorabentscheidung folgende Fragen vorzulegen:
- 15 a) Ist eine Vorschrift des nationalen Rechts geeignet, die erste Voraussetzung des EuGH-Urteils Kühne & Heitz in Slg. 2004, I-837 zu erfüllen, wenn die nationale Vorschrift der Behörde ein Ermessen einräumt und die Rechtsprechung diese Vorschrift nur anwendet, wenn die Verletzung des Unionsrechts offenkundig und eindeutig war?
- 16 b) Ist die dritte Voraussetzung des EuGH-Urteils Kühne & Heitz in Slg. 2004, I-837 dahin zu verstehen, dass die Verletzung der Vorlagepflicht vorwerfbar (schuldhaft) oder objektiv offenkundig und eindeutig war?
- 17 c) Verletzt ein letztinstanzliches Gericht bei der Auslegung des Gemeinschaftsrechts die Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV und beruht darauf der bestandskräftige und gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßende Steuerbescheid, ist dann aufgrund des EuGH-Urteils Kühne & Heitz in Slg. 2004, I-837 die Steuerbehörde in einem Billigkeitsverfahren (§ 227 AO), das der Behörde ein Ermessen einräumt, verpflichtet, die Steuerschuld zurück zu erstatten, die bei richtiger Auslegung des Gemeinschaftsrechts nicht geschuldet gewesen wäre?
- 18 d) Ist eine nationale Regelung mit der Kühne & Heitz-Rechtsprechung (Effektivitätsprinzip) vereinbar, wenn die Steuerfestsetzung, die gegen das Gemeinschaftsrecht verstieß, ohne behördliche Überprüfung endgültig und nicht abänderbar wird?
- 19 e) Sind die Urteile des EuGH Kühne & Heitz in Slg. 2004, I-837 sowie vom 12. Februar 2008 C-2/06 --Kempter-- (Slg. 2008, I-411) dahin auszulegen, dass die Verletzung der Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV eine grobe Verkenntung durch das letztinstanzliche Gericht verlangt oder sind es die gleichen Voraussetzungen, die der Gerichtshof im Urteil vom 6. Oktober 1982 283/81 --C.I.L.F.I.T.-- (Slg. 1982, I-3415) aufgestellt hat?

- 20 f) Verstößt es gegen den Grundsatz der Effektivität, wenn ein nationales Verfahrensrecht die Möglichkeiten einer nachträglichen Korrektur bestandskräftiger und rechtskräftiger unionsrechtswidriger Bescheide auf die Fälle beschränkt, in denen die Rechtswidrigkeit im Zeitpunkt des Erlasses des Bescheids offenkundig war?
- 21 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 22 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend erkannt, dass das FA den Erlassantrag der Kläger ermessensfehlerfrei abgelehnt hat. Es ist nicht unbillig i.S. des § 227 AO, den Klägern die Einkommensteuer nicht zu erstatten, die darauf beruht, dass ihnen der Sonderausgabenabzug des an die britische Privatschule gezahlten Schulgelds verwehrt wurde, obwohl dies vom Unionsrecht gefordert gewesen wäre.
- 23 1. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden. Die Unbilligkeit kann in der Sache liegen oder ihren Grund in der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen haben. In der wirtschaftlichen Situation des Steuerpflichtigen liegende (persönliche) Billigkeitsgründe sind weder geltend gemacht noch erkennbar, so dass allein sachliche Unbilligkeit in Betracht kommen kann.
- 24 Sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage --hätte er sie geregelt-- im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte oder wenn angenommen werden kann, dass die Einziehung der Steuer den Wertungen des Gesetzgebers widerspricht (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. jüngst Senatsurteil vom 19. Oktober 2010 X R 9/09, BFH/NV 2011, 561, unter II.1.a, m.w.N.). Dies wiederum kann seinen Grund entweder in Gerechtigkeitsgesichtspunkten oder in einem Widerspruch zu dem der gesetzlichen Regelung zu Grunde liegenden Zweck haben. § 227 AO ermächtigt allerdings nicht zur Korrektur des Gesetzes. Der Erlass ist daher nur zulässig, wenn die Einziehung der Steuer zwar dem Gesetz entspricht, aber infolge eines Gesetzesüberhangs den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderläuft, dass sie unbillig erscheint (Senatsurteil in BFH/NV 2011, 561, unter II.1.a, m.w.N.).
- 25 Im vorliegenden Streitfall ist zu prüfen, ob das FA sein Ermessen zu Recht dahingehend ausgeübt hat, dass es den Erlass der auf der Nichtberücksichtigung des Schulgelds als Sonderausgaben beruhenden Steuerschuld abgelehnt hat. Da die zu Grunde liegenden Steuerbescheide zwar bestandskräftig und die Gerichtsentscheidungen rechtskräftig sind, sie aber materiell-rechtlich mit dem Unionsrecht nicht übereinstimmen, sind sowohl die Wertungen des deutschen Gesetzgebers (unter 2.) als auch die Anforderungen, die sich aus dem Unionsrecht ergeben (unter 3.), zu berücksichtigen.
- 26 2. Die Bindung an die Wertungen des deutschen Gesetzgebers bedeutet im Hinblick auf den Streitfall zweierlei:
- 27 a) Zunächst sind Reichweite und Grenzen der Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. AO zu beachten. Ein Erlass darf nicht Änderungsmöglichkeiten schaffen, die diese Vorschriften nicht vorsehen und nach der gesetzgeberischen Konzeption nicht vorsehen sollten (so auch Senatsurteil in BFH/NV 2011, 561, unter II.1.b).
- 28 Ein Steuerbescheid kann nur aufgrund der §§ 172 ff. AO, die eine abschließende Regelung enthalten, geändert werden (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 1783). Dies unterscheidet den Steuerbescheid von einem sonstigen Steuerverwaltungsakt, der --wenn er rechtswidrig ist-- gemäß § 130 AO, selbst nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise auch mit Wirkung für die Vergangenheit zurückgenommen werden kann. Diese ausdrückliche gesetzliche Differenzierung erlaubt es daher nicht, im Rahmen des Billigkeitsverfahrens die Änderungsmöglichkeit nach § 130 AO heranzuziehen oder gar --wie von den Klägern vorgeschlagen-- auf die Regelungen des VwVfG zurückzugreifen.
- 29 b) Zum anderen und damit zusammenhängend sind die Grundsätze der Bestandskraft zu beachten. Bei Einwänden, die, wie hier, die materiell-rechtliche Richtigkeit der Steuerfestsetzung betreffen, ist ein Erlass aus

Billigkeitsgründen nur möglich, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig falsch ist und dem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten war, sich rechtzeitig gegen die Fehlerhaftigkeit zu wehren (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Urteile vom 30. April 1981 VI R 169/78, BFHE 133, 255, BStBl II 1981, 611; vom 11. August 1987 VII R 121/84, BFHE 150, 502, BStBl II 1988, 512; Senatsurteil vom 21. Juli 1993 X R 104/91, BFH/NV 1994, 597; Urteil vom 14. November 2007 II R 3/06, BFH/NV 2008, 574, und Senatsurteil in BFH/NV 2011, 561; s. auch Stöcker in Beermann/Gosch, AO § 227 Rz 22).

- 30** Im Streitfall hat das FA unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung die Ablehnung des Erlassantrages u.a. damit begründet, im Zeitpunkt seiner letzten Entscheidung im Festsetzungsverfahren sei die Ablehnung des Abzugs der Schulgeldzahlungen nicht offensichtlich und eindeutig falsch gewesen, da sie der damaligen Rechtslage und den Grundsätzen der damaligen höchstrichterlichen Rechtsprechung entsprochen habe.
- 31** Diese Argumentation des FA ist überzeugend, sie entspricht den Grundsätzen der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung und wird auch insoweit von den Klägern nicht in Frage gestellt.
- 32** c) Ziel der Kläger im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme ist indes nicht nur die faktische Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids. Sie wollen vielmehr auch die tatsächliche Rückgängigmachung einer ihnen gegenüber ergangenen letztinstanzlichen Entscheidung erreichen, da der Senat in seinem Urteil in BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617 das klageabweisende FG-Urteil bestätigt hat, so dass zwischen den Klägern und dem FA rechtskräftig entschieden ist, dass die Schulgeldzahlungen im Jahr 1992 nicht als Sonderausgaben abgezogen werden konnten. Entsprechendes gilt für die Schulgeldzahlungen der Jahre 1994 bis 1997, deren Nichtberücksichtigung durch den BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1037 rechtskräftig wurde.
- 33** aa) Die Frage, ob ein Erlass aus Billigkeitsgründen gemäß § 227 AO auch möglich ist, wenn ein rechtskräftiges Urteil dem inhaltlich entgegensteht, wird in der BFH-Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet.
- 34** Nach Auffassung des VIII. Senats kommt ein Erlass aus Billigkeitsgründen nicht mehr in Betracht, soweit über die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung bereits rechtskräftig entschieden worden ist. Ein Erlass gemäß § 227 Abs. 1 AO bei bestandskräftiger Steuerfestsetzung setze nicht nur voraus, dass die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig falsch sei. Es müsse vielmehr hinzukommen, dass es für den Steuerpflichtigen nicht möglich und unzumutbar gewesen sei, sich gegen die Fehlerhaftigkeit rechtzeitig zu wehren. Daraus ergebe sich im Umkehrschluss, dass in den Fällen ein Erlass aus Billigkeitsgründen nicht in Betracht komme, in denen über die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung bereits rechtskräftig entschieden worden sei. Insofern seien die Beteiligten gemäß § 110 Abs. 1 Nr. 1 FGO an die Rechtskraft des Urteils gebunden (s. BFH-Beschluss vom 11. Mai 2011 VIII B 156/10, BFH/NV 2011, 1537).
- 35** Soweit erkennbar, ist diese generelle Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme im Falle eines rechtskräftigen Urteils in der höchstrichterlichen Rechtsprechung eher die Ausnahme. Die Frage, ob und inwieweit die Rechtskraft eines Urteils einer Billigkeitsmaßnahme entgegensteht, wurde von anderen Senaten des BFH --soweit sie überhaupt als problematisch angesehen wurde-- ausdrücklich offengelassen, weil die Voraussetzungen des § 227 AO in den jeweiligen Sachverhalten schon aus anderen Gründen nicht gegeben waren (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22. September 1976 I R 68/74, BFHE 120, 200, BStBl II 1977, 15, und vom 31. Oktober 1990 I R 3/86, BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610).
- 36** bb) Selbst wenn eine Billigkeitsmaßnahme, die sich über die Rechtskraft eines Urteils hinwegsetzen würde, grundsätzlich nicht ausgeschlossen sein sollte, dürfte sie nur in seltenen Ausnahmefällen in Betracht kommen, da bei der Prüfung der sachlichen Unbilligkeit berücksichtigt werden muss, welcher hohen Stellenwert der Gesetzgeber der Rechtskraft beimisst.
- 37** (1) Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO binden rechtskräftige Urteile die Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger, soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Die Vorschriften der AO über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten bleiben davon zwar unberührt, allerdings nur, soweit sich aus der Rechtskraftwirkung nichts anderes ergibt (§ 110 Abs. 2 FGO). Dieser Vorrang der Rechtskraft gegenüber den Änderungsvorschriften bedeutet, dass eine Änderung ausgeschlossen ist, falls sich dadurch ein Widerspruch zur rechtlichen Beurteilung des Gerichts im rechtskräftigen Urteil ergeben würde (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 1998 IV R 66/97, BFH/NV 1999, 788, unter II.1.b).
- 38** Der hohe Stellenwert, den das deutsche Verfahrensrecht der Rechtskraft zubilligt, zeigt sich zudem darin, dass nach § 79 Abs. 2 Satz 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) vorbehaltlich der Vorschrift des § 95 Abs. 2

BVerfGG oder einer besonderen gesetzlichen Regelung die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen, die auf einer gemäß § 78 BVerfGG für nichtig erklärten Norm beruhen, unberührt bleiben. Der Gesetzgeber hat sich in verfassungskonformer Weise zwischen den im Rechtsstaatsprinzip gegründeten gleichrangigen Verfassungsgrundsätzen der Bestandskraft von Verwaltungsakten einerseits und der Gerechtigkeit im Einzelfall andererseits zu Gunsten der Rechtssicherheit entschieden (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12. Dezember 1957 1 BvR 678/57, BVerfGE 7, 194, 195).

- 39** (2) Eine Billigkeitsmaßnahme kann daher nur bei einem Urteil in Betracht kommen, welches so offenbar unrichtig ist, dass dessen Fehlerhaftigkeit ohne Weiteres erkannt werden konnte.
- 40** Im Streitfall ist eine derartige offensichtliche inhaltliche Unrichtigkeit eines letztinstanzlichen Urteils nicht gegeben. Nicht nur im Zeitpunkt des Senatsurteils in BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617, sondern bis zur Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Europäische Kommission Anfang Januar 2004 wurde die Begrenzung der Abziehbarkeit von Schulgeldzahlungen auf inländische Privatschulen von der Rechtsprechung --trotz einiger kritischer Stimmen im Schrifttum (vgl. z.B. Meilicke, Der Betrieb 1994, 1011; ders., DStZ 1996, 97)-- als mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen (neben dem FG Rheinland-Pfalz in den die Kläger betreffenden Verfahren auch FG Köln, Urteil vom 28. Juni 2001 7 K 8690/99, EFG 2004, 1044, und FG Münster, Urteil vom 26. Februar 2003 1 K 1545/01 E, EFG 2003, 1084). Selbst in seinem Vorlagebeschluss vom 27. Januar 2005 10 K 7404/01 (EFG 2005, 709, unter II.3.c) hat das FG Köln noch darauf hingewiesen, dass § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. nicht klar und eindeutig gegen Unionsrecht verstoße.
- 41** Bei einer solchen Lage kann nicht davon ausgegangen werden, dass die den Klägern gegenüber ergangenen gerichtlichen Entscheidungen, die der bis dahin bestehenden Rechtsprechung entsprachen, in einem solchen Maße fehlerhaft gewesen sein könnten, dass --sich über deren Rechtskraft hinwegsetzende-- Billigkeitsmaßnahmen gerechtfertigt wären.
- 42** 3. Die vom FG bestätigte Auffassung des FA steht nicht im Widerspruch zu den Anforderungen, die sich aus dem Unionsrecht ergeben, das von allen Stellen der Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeiten einzuhalten ist (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 12. Juni 1990 C-8/88 --Deutschland/Kommission--, Slg. 1990, I-2321, Rz 13).
- 43** Zwar rügen die Kläger eine Verletzung des Unionsrechts, indem sie ausführen, der Senat habe nicht nur einen unionsrechtswidrigen Steuerbescheid bestätigt, sondern darüber hinaus als letztinstanzliches Gericht seine Vorlagepflicht an den EuGH offensichtlich verletzt, so dass im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung die Bestands- bzw. Rechtskraft kein Grund sein dürfe, den Erlass der zu Unrecht festgesetzten Steuer zu verweigern.
- 44** Indes erfordert weder das Unionsrecht eine faktische Aufhebung oder Änderung rechtskräftiger unionsrechtswidriger Urteile (unter a) noch führt ein möglicher unionsrechtlicher Entschädigungsanspruch dazu, den Klägern die unionsrechtswidrig erhobenen Steuern zu erlassen (unter b).
- 45** a) Dem Unionsrecht kann nicht entnommen werden, dass eine unionsrechtswidrige, aber rechtskräftig festgesetzte Steuer erstattet werden müsste.
- 46** aa) Der EuGH hat ausdrücklich die Verpflichtung verneint, eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung zu überprüfen und aufzuheben, falls sich herausstellt, dass sie gegen Gemeinschaftsrecht verstößt. Dabei hat der EuGH die Bedeutung betont, die dem Grundsatz der Rechtskraft sowohl in der Gemeinschaftsrechtsordnung als auch in den nationalen Rechtsordnungen zukommt. Zur Gewährleistung des Rechtsfriedens und der Beständigkeit rechtlicher Beziehungen sowie einer geordneten Rechtspflege sollten nach Ausschöpfung des Rechtswegs oder nach Ablauf der entsprechenden Rechtsmittelfristen unanfechtbar gewordene Gerichtsentscheidungen nicht mehr in Frage gestellt werden können. Damit gebiete das Gemeinschaftsrecht einem nationalen Gericht nicht, von der Anwendung innerstaatlicher Verfahrensvorschriften, aufgrund derer eine Entscheidung Rechtskraft erlangt, abzusehen, selbst wenn dadurch ein Verstoß dieser Entscheidung gegen Gemeinschaftsrecht abgestellt werden könnte (EuGH-Urteile vom 1. Juni 1999 C-126/97 --Eco Swiss--, Slg. 1999, I-3055, Rz 47 f.; vom 30. September 2003 C-224/01 --Köbler--, Slg. 2003, I-10239, Rz 38; vom 16. März 2006 C-234/04 --Kapferer--, Slg. 2006, I-2585, Rz 20 f.; vom 3. September 2009 C-2/08 --Fallimento Olimpiclub--, Slg. 2009, I-7501, Rz 22, und vom 6. Oktober 2009 C-40/08 --Asturcom Telecomunicaciones--, Slg. 2009, I-9579, Rz 35 ff.).
- 47** bb) Da auf dem Gebiet des Verfahrensrechts gemeinschaftsrechtliche Vorschriften fehlen, ist es nach dem Grundsatz der Verfahrenautonomie Sache der innerstaatlichen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten, Umfang und Grenzen

des Grundsatzes der Rechtskraft festzulegen (s. z.B. EuGH-Urteile Kempfer in Slg. 2008, I-411, Rz 57; vom 4. Oktober 2012 C-249/11 --Byankov--, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2013, 273, Rz 69, jeweils m.w.N.).

- 48** Dabei haben die Mitgliedstaaten in ihren Verfahrensvorschriften den Effektivitätsgrundsatz sowie das Äquivalenzprinzip zu beachten (vgl. z.B. EuGH-Urteile Kapferer in Slg. 2006, I-2585, Rz 22, und Fallimonto Olimpiclub in Slg. 2009, I-7501, Rz 24). Beide Prinzipien leiten sich aus Art. 4 Abs. 3 des Vertrages über die Europäische Union (EUV) ab, aufgrund dessen die Union und die Mitgliedstaaten zur loyalen Zusammenarbeit und gegenseitigen Unterstützung aufgerufen sind. Die Mitgliedstaaten haben danach alle geeigneten Maßnahmen zur Erfüllung der Verpflichtungen zu ergreifen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben.
- 49** (1) Der Effektivitätsgrundsatz garantiert eine gerichtliche Rechtsschutzmöglichkeit in angemessener Frist. Er betrifft vor allem das Verfahren, weniger die Frage, ob es in der Sache schwierig ist, eine günstige Rechtsentwicklung vorherzusehen und durchzusetzen.
- 50** Der EuGH hat die deutschen Einspruchs- und Klagefristen und damit die nationalen verfahrensrechtlichen Regelungen zur Durchsetzung des Unionsrechts nicht beanstandet (EuGH-Urteil i-21 Germany und Arcor in Slg. 2006, I-8559, Rz 59 f.; ähnlich auch BFH-Urteil vom 16. September 2010 V R 57/09, BFHE 230, 504, BStBl II 2011, 151, unter II.5.c cc). Zwar können die Verfahrensvorschriften im Ergebnis dazu führen, dass Entscheidungen, die materiell dem Unionsrecht nicht entsprechen, bestands- und rechtskräftig werden. Dies ändert aber nichts daran, dass es dem Betroffenen weder unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird, die ihm durch das Unionsrecht vermittelten Rechte geltend zu machen (so auch Gundel, Festschrift für V. Götz, 2005, 191, 201).
- 51** Eine andere Ausprägung des Effektivitätsgrundsatzes ist die mitgliedstaatliche Haftung für Verstöße gegen Unionsrecht, wenn auf andere Weise die Durchsetzung des Unionsrechts nicht gesichert werden kann (vgl. EuGH-Urteil vom 19. November 1991 C-6/90, C-9/90 --Francovich--, Slg. 1991, I-5357, Rz 35; s. Gundel in Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, 2. Aufl., § 3 Rz 197). Auch diese Anforderung erfüllt das deutsche Recht, da ein unionsrechtlicher Entschädigungsanspruch vor den ordentlichen Gerichten geltend gemacht werden kann (s. unten II.3.b).
- 52** (2) Das Äquivalenzprinzip verlangt, bei der Anwendung sämtlicher für Rechtsbehelfe geltenden Vorschriften einschließlich der vorgesehenen Fristen nicht danach zu unterscheiden, ob ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht oder gegen nationales Recht gerügt wird. Sollte ein nach innerstaatlichem Recht rechtswidriger Verwaltungsakt, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, zurückzunehmen sein, sofern seine Aufrechterhaltung "schlechthin unerträglich" wäre, muss eine solche Verpflichtung zur Rücknahme unter den gleichen Voraussetzungen im Fall eines Verwaltungsakts gelten, der gegen Gemeinschaftsrecht verstößt (EuGH-Urteil i-21 Germany und Arcor in Slg. 2006, I-8559, Rz 62 f.).
- 53** Da nach deutschem Verfahrensrecht ein Verstoß gegen deutsche Rechtsgrundsätze und Normen ebenfalls nur bei eindeutigen und offensichtlichen, im Streitfall nicht vorliegenden (vgl. oben II.2.c bb (2)) Fehlern eines rechtskräftigen, den Steuerbescheid bestätigenden Urteils zu einem Billigkeitserlass führen könnte, erfüllt das nationale Verfahrensrecht auch insoweit die unionsrechtlichen Anforderungen.
- 54** (3) Die auf europäischer Ebene anerkannte und mit besonderem Gewicht versehene Rechtskraft kann infolgedessen dazu führen, dass der Einwand der Unionsrechtswidrigkeit nach dem Eintritt der Rechtskraft nicht mehr möglich ist und damit ein unionsrechtswidriges Urteil zu Gunsten der Rechtssicherheit akzeptiert werden muss (so auch Baumann, Die Rechtsprechung des EuGH zum Vorrang von Gemeinschaftsrecht vor mitgliedstaatlichen Verwaltungsakten und Gerichtsurteilen, 2010, 160 f.). Insofern verstößt die Ablehnung des Erlassantrages nicht per se gegen Unionsrecht.
- 55** b) Eine Durchbrechung der Rechtskraft von rechtskräftigen Urteilen ist nach der Rechtsprechung des EuGH wegen des in Art. 4 EUV verankerten Grundsatzes der Zusammenarbeit indes in den Fällen geboten, in denen
- 56** – die Behörde nach nationalem Recht befugt ist, diese Entscheidung zurückzunehmen,
- die Entscheidung infolge eines Urteils eines in letzter Instanz entscheidenden nationalen Gerichts bestandskräftig geworden ist,

- das Urteil, wie eine nach seinem Erlass ergangene Entscheidung des EuGH zeigt, auf einer unrichtigen Auslegung des Gemeinschaftsrechts beruht, die erfolgt ist, ohne dass der EuGH um Vorabentscheidung ersucht worden ist, obwohl der Tatbestand des Art. 267 Abs. 3 AEUV erfüllt gewesen ist, und
  - der Betroffene sich, unmittelbar nachdem er Kenntnis von der besagten Entscheidung des Gerichtshofs erlangt hat, an die Verwaltungsbehörde gewandt hat.
- 57** Sind diese Voraussetzungen erfüllt, muss --so der EuGH-- eine Verwaltungsbehörde auf einen entsprechenden Antrag hin eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung überprüfen, um einer mittlerweile vom EuGH vorgenommenen Auslegung der einschlägigen Bestimmung Rechnung zu tragen (EuGH-Urteil Kühne & Heitz in Slg. 2004, I-837, Rz 28).
- 58** aa) Im Streitfall ist zwischen den Beteiligten bereits rechtskräftig festgestellt worden, dass eine Änderung der Steuerfestsetzung nicht möglich ist, da das deutsche Verfahrensrecht eine über die §§ 172 ff. AO hinausgehende Änderungsmöglichkeit für Steuerbescheide nicht kennt (Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 1783, s.a. oben unter II.2.a).
- 59** bb) Das Billigkeitsverfahren gemäß § 227 AO stellt keine Änderungsmöglichkeit im Sinne der EuGH-Rechtsprechung dar.
- 60** (1) Der Erlass aus Billigkeitsgründen ist gegenüber der Steuerfestsetzung ein selbstständiges Verfahren (vgl. z.B. Beschluss des BVerfG vom 8. Juli 1987 1 BvR 623/86, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1988, 177), das von der Rechtsanwendung zu trennen ist. Sein Zweck ist es, durch Nichtberücksichtigung einer Norm Gerechtigkeit in einem Einzelfall zu schaffen, in welchem die konkrete Steuerbelastung, insbesondere mit Rücksicht auf den Zweck der Besteuerung, nicht mehr zu rechtfertigen ist. § 227 AO ist ebenso wie § 163 AO die Rechtsgrundlage für die Abweichung von einem allgemeinen Gesetzesbefehl. Eine solche ausdrückliche Grundlage wird durch den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gefordert (so auch von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 227 AO Rz 30; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 227 AO Rz 2 ff.). Da die Wertungen des Gesetzgebers bereits bei der Auslegung des gesetzlichen Steuertatbestands und bei der Frage der Tatbestandsmäßigkeit der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen sind, kommen als sachliche Billigkeitsgründe nur solche Umstände in Betracht, die bei der Steuerfestsetzung durch Auslegung des Steuertatbestandes nach dem objektivierten Willen des Gesetzgebers nicht berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 24. März 1981 VIII R 117/78, BFHE 133, 60, BStBl II 1981, 505).
- 61** (2) Das Korrektursystem der §§ 172 ff. AO regelt die Durchsetzung der sich aus dem Unionsrecht ergebenden Ansprüche abschließend. Es ist ein sorgfältig austariertes System, das dem Grundsatz der Rechtssicherheit auf dem Gebiet des Steuerrechts, in dem Massenverfahren zu bewältigen sind, einen hohen Stellenwert einräumt. Weiter gehende Korrekturmöglichkeiten für Steuerbescheide muss das nationale Verfahrensrecht wegen des Grundsatzes der Verfahrenautonomie der Mitgliedstaaten auch nach den Vorgaben des Unionsrechts nicht vorsehen (vgl. z.B. EuGH-Urteil i-21 Germany und Arcor in Slg. 2006, I-8559, Rz 57, m.w.N.; so wohl auch BFH-Urteil in BFHE 230, 504, BStBl II 2011, 151, unter II.5.c).
- 62** (3) Entgegen der Auffassung der Kläger ergibt sich aus der EuGH-Rechtsprechung Kühne & Heitz in Slg. 2004, I-837 kein Anspruch auf Erlass der auf der Nichtberücksichtigung des Schulgelds beruhenden Steuern aus Billigkeitsgründen gemäß § 227 AO. Diese Vorschrift räumt der Behörde --im Gegensatz zu § 48 VwVfG-- ein Ermessen, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zu erlassen, nur beim Vorliegen weiterer gesetzlicher Voraussetzungen ein, nämlich nur wenn auf der Tatbestandsseite eine Unbilligkeit im Einzelfall gegeben ist. Diese Voraussetzung ist im Streitfall indes, wie bereits oben dargestellt, nicht erfüllt.
- 63** (4) Mit dieser Auslegung des § 227 AO stimmt der erkennende Senat mit der bisherigen Finanzrechtsprechung überein. Sowohl andere Senate des BFH als auch verschiedene FG haben in § 227 AO keine Änderungsvorschrift im Sinne der oben aufgeführten EuGH-Rechtsprechung gesehen und dementsprechend den Erlass einer Steuerforderung abgelehnt, weil das innerstaatliche Recht keine Vorschrift zur Korrektur bestandskräftig gewordener Steuerbescheide wegen späterer Änderungen der Rechtsprechung kenne (s. BFH-Entscheidungen in BFH/NV 2008, 1889, unter II.3.a; in BFHE 230, 504, BStBl II 2011, 151, unter II.5.c aa; wohl auch vom 1. April 2011 XI B 75/10, BFH/NV 2011, 1372, und vom 14. Februar 2011 XI B 32/10, BFH/NV 2011, 746; ebenso FG Köln, Urteil vom 18. März 2009 7 K 2808/07, EFG 2009, 1168, unter 1.c; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 29. Juni 2010 5 K 2292/06 B, EFG 2012, 206).



- 64 cc) Es besteht kein von einer nationalen Änderungsnorm losgelöster, genereller unionsrechtlicher Anspruch auf Wiederaufgreifen des Verfahrens bzw. Änderung des Steuerbescheids nach Feststellung eines Verstoßes gegen das Unionsrecht. Dadurch würde die auch vom EuGH anerkannte Bestands- und Rechtskraft in Frage gestellt werden (ebenso Gundel, Festschrift für V. Götz, 205).
- 65 Um einer Verletzung der Vorlagepflicht gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV Rechnung zu tragen, ist es unionsrechtlich nicht geboten, den darauf beruhenden unionsrechtswidrigen Steuerbescheid bzw. seine Wirkungen aufzuheben (so auch Krönke, Die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, 2013, 318). Es reicht vielmehr aus, wenn der Betroffene einen unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch geltend machen kann, auch wenn auf diese Weise einfache Verstöße gegen die Vorlagepflicht unkorrigiert bleiben (so auch im Ergebnis Gundel, Festschrift für V. Götz, 205; Krönke, a.a.O., 316; Baumann, a.a.O., 166 f.).
- 66 c) Die Ablehnung des Erlassantrages der Kläger ist auch nicht im Hinblick auf einen möglichen Entschädigungsanspruch wegen eines qualifizierten Verstoßes gegen das Unionsrecht ermessenswidrig.
- 67 aa) In mehreren Urteilen prüft der V. Senat im Rahmen eines Steuererlasses gemäß § 227 AO, inwieweit ein unionsrechtlicher Entschädigungsanspruch gegeben sein könnte (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13. Januar 2005 V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460, unter II.2.a cc; vom 21. April 2005 V R 16/04, BFHE 210, 159, BStBl II 2006, 96, unter II.3.; in BFH/NV 2008, 1889, unter II.4., und in BFHE 230, 504, BStBl II 2011, 151, unter II.6.). Er geht dabei offensichtlich davon aus, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen eines unionsrechtlichen Entschädigungsanspruches eine sachliche Unbilligkeit der Steuererhebung anzunehmen sei. Soweit ersichtlich, hat diese Prüfung bislang jedoch noch in keinem Fall dazu geführt, einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen auszusprechen.
- 68 bb) Es kann dahingestellt bleiben, ob das Bestehen eines unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs einen Billigkeitserlass gemäß § 227 AO rechtfertigen könnte, da im Streitfall die Voraussetzungen eines solchen Erstattungsanspruchs nicht erfüllt sind.
- 69 (1) Nach der Rechtsprechung des EuGH (s. z.B. EuGH-Urteil Köbler in Slg. 2003, I-10239, Rz 51 bis 55) muss ein Mitgliedstaat Schäden ersetzen, die einem Einzelnen durch Verstöße gegen das Unionsrecht entstanden sind, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind: Die verletzte Rechtsnorm bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen, der Verstoß ist hinreichend qualifiziert, und zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den geschädigten Personen entstandenen Schaden besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang.
- 70 Das gilt auch für die Haftung des Staates für Schäden, die durch eine unionsrechtswidrige Entscheidung eines nationalen letztinstanzlichen Gerichts verursacht wurden. Was des Näheren die zweite dieser Voraussetzungen und ihre Anwendung bei der Prüfung einer Haftung des Staates für eine Entscheidung eines nationalen letztinstanzlichen Gerichts angeht, so sind --nach Auffassung des EuGH-- die Besonderheiten der richterlichen Funktion sowie die berechtigten Belange der Rechtssicherheit zu berücksichtigen. Der Staat haftet für eine unionsrechtswidrige Entscheidung nur in dem Ausnahmefall, in dem das Gericht offenkundig gegen das geltende Recht verstoßen hat. Bei der Entscheidung darüber, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, muss das mit einer Schadensersatzklage befasste nationale Gericht alle Gesichtspunkte des Einzelfalls berücksichtigen. Zu diesen Gesichtspunkten gehören u.a. das Maß an Klarheit und Präzision der verletzten Vorschrift, die Vorsätzlichkeit des Verstoßes, die Entschuldigbarkeit des Rechtsirrtums, ggf. die Stellungnahme eines Gemeinschaftsorgans sowie die Verletzung der Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV durch das in Rede stehende Gericht. Ein Verstoß gegen das Unionsrecht ist jedenfalls dann hinreichend qualifiziert, wenn die fragliche Entscheidung die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs offenkundig verkennt (zu dem Vorstehenden s. EuGH-Urteile Köbler in Slg. 2003, I-10239, Rz 51 ff.; vom 13. Juni 2006 C-173/03 --Traghetti del Mediterraneo--, Slg. 2006, I-5177, Rz 43).
- 71 (2) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617 die einschlägige Rechtsprechung des EuGH nicht offenkundig verkannt.
- 72 Vergleicht man die Gründe, die den Senat im Jahr 1997 dazu bewogen haben, in der Versagung des Sonderausgabenabzugs für an eine britische Privatschule gezahltes Schulgeld keine unionswidrige Diskriminierung zu sehen, mit den Urteilsgründen des EuGH in der Rechtssache Schwarz/Gootjes-Schwarz in Slg. 2007, I-6849, wird erkennbar, dass der Anwendungsbereich sowohl der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV als auch der allgemeinen Freizügigkeit gemäß Art. 21 AEUV im Hinblick auf die fehlende Berücksichtigung des Schulgelds für Privatschulen anderer Mitgliedstaaten unterschiedlich beurteilt wurde. Hierin liegt indes kein offenkundiges Verkennen der EuGH-Rechtsprechung.

- 73** (a) § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. führte nach Auffassung des Senats deshalb zu keiner unzulässigen Diskriminierung, weil er meinte, Schulgelder für die Teilnahme am Unterricht eines nationalen staatlichen Bildungssystems stellten aufgrund der ständigen Rechtsprechung des EuGH kein Entgelt i.S. des Art. 57 AEUV dar. Der Senat führte dazu aus, obwohl die bisherigen EuGH-Entscheidungen nur zu staatlichen Schulen ergangen seien, beanspruchten diese Grundsätze auch für den Unterricht einer (privaten) Schule Geltung, die im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln finanziert werde. Werde hingegen eine Schule im Wesentlichen aus privaten Mitteln finanziert, sei ihr Unterrichtsangebot als Dienstleistung i.S. des Art. 56 AEUV anzusehen. Insoweit stimmen der EuGH und der Senat überein.
- 74** Im Unterschied zu dem zehn Jahre später ergangenen EuGH-Urteil Schwarz/Gootjes-Schwarz in Slg. 2007, I-6849 folgte der Senat jedoch aus den bis dahin bekannten Vorgaben des EuGH, auch die inländischen privaten Ersatz- und Ergänzungsschulen seien aufgrund ihrer Einbindung in das nationale Bildungssystem mit ihrer Unterrichtstätigkeit in der Regel nicht erwerbswirtschaftlich tätig, zumal sie überwiegend aus dem Staatshaushalt finanziert würden. Demgegenüber spielt es nach Auffassung des EuGH in der Rechtssache Schwarz/Gootjes-Schwarz in Slg. 2007, I-6849 für die Frage der Anwendbarkeit von Art. 56 AEUV keine Rolle, ob die Schulen im Mitgliedstaat des Leistungsempfängers eine Dienstleistung i.S. des Art. 57 AEUV erbringen. Es komme vielmehr allein darauf an, dass die in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Privatschule als Erbringerin entgeltlicher Leistungen angesehen werden könne (EuGH-Urteil Schwarz/Gootjes-Schwarz in Slg. 2007, I-6849, Rz 44).
- 75** Diese unterschiedliche Sichtweise beruht auf einem Perspektivenwechsel in der Rechtsprechung des EuGH durch sein Urteil vom 16. Mai 2006 C-372/04 --Watts-- (Slg. 2006, I-4325, unter Rz 90), der für den Senat im Jahr 1997 weder erkennbar noch antizipierbar war (zu den Bedenken gegen diese Rechtsprechung s.a. die Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl vom 21. September 2006 C-76/05 --Schwarz/Gootjes-Schwarz--, Slg. 2007, I-6849). Ein offenkundiges Verkennen der EuGH-Rechtsprechung kann daher insoweit nicht angenommen werden.
- 76** (b) Für die Frage des Anwendungsbereichs der Dienstleistungsfreiheit sah es der Senat zudem als unerheblich an, dass einige inländische Privatschulen nur geringere Zuschüsse erhalten und daher ein höheres Schulgeld erhoben hatten, da derartige Sonderfälle an der grundsätzlichen Beurteilung nichts änderten. Hierzu berief sich der Senat u.a. auf den Schlussantrag des Generalanwalts Slynn vom 15. März 1988 in der Rechtssache 263/86 --Humbel und Edel-- (Slg. 1988, I-5365). In diesem Verfahren hat der EuGH entschieden, ein Unterricht an einer Fachschule, der innerhalb des nationalen Bildungswesens zum Sekundarunterricht gehörte, sei nicht als Dienstleistung i.S. des Art. 56 AEUV zu qualifizieren (Urteil in Slg. 1988, I-5365, Rz 14 ff.).
- 77** Die Auffassung des Senats ist zwar im Ergebnis vom EuGH im Jahr 2007 nicht geteilt worden. Liest man aber die vom Senat in Bezug genommene Passage des Generalanwalts Slynn in dem Verfahren Humbel und Edel, konnte sich daraus durchaus der Eindruck ergeben, dass sich an der Beurteilung von Schulleistungen als Dienstleistungen der Sozialpolitik --und damit an der Einordnung als nicht entgeltliche Dienstleistungen-- auch dann nichts ändere, wenn ausnahmsweise von einer Privatschule kostendeckendes Schulgeld erhoben werde. Die vom Senat daraus gezogene Schlussfolgerung, damit seien auch Privatschulen gemeint, lag nicht fern und kann kein offenkundiges Verkennen der EuGH-Rechtsprechung begründen.
- 78** (c) Aus denselben Gründen geht der Einwand der Kläger fehl, im Ausgangsrechtsstreit sei vom BFH verkannt worden, dass die passive Dienstleistungsfreiheit der Kläger verletzt worden sei. Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617, unter III.1. ausdrücklich unter Bezugnahme auf die einschlägige EuGH-Rechtsprechung dargelegt, der Empfänger einer Dienstleistung dürfe --auch steuerrechtlich-- nicht deshalb benachteiligt werden, weil er eine Dienstleistung in einem anderen Mitgliedstaat in Anspruch nehme. Der Senat hat aber --wie gerade dargestellt-- seine Beurteilung, ob überhaupt der Anwendungsbereich der durch den EG geschützten Dienstleistungsfreiheit betroffen ist, auf die Verhältnisse des Ansässigkeitsstaats des Dienstleistungsempfängers gestützt und nicht auf die des Staates, in dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist.
- 79** (d) Der BFH hat auch nicht dadurch die EuGH-Rechtsprechung offenkundig verkannt, dass er die mögliche Verletzung der allgemeinen Freizügigkeit nicht geprüft hat, obwohl er den Anwendungsbereich der spezielleren Dienstleistungsfreiheit verneint hat.
- 80** Der Vertrag über die Europäische Union vom 7. Februar 1992 (BGBl II 1992, 1253), durch den die Unionsbürgerschaft in den EG-Vertrag aufgenommen wurde, ist erst am 1. November 1993 in Kraft getreten (BGBl II 1993, 1947), war im Streitjahr 1992 also noch nicht anzuwenden. Zudem wurde in dessen Dritten Teil in Titel VIII ein Kapitel 3 eingefügt, das sich mit der allgemeinen und beruflichen Bildung befasst. Bis zu dieser Erweiterung des Geltungsbereichs des Vertrages fielen nur Regelungen, die den Zugang zur Berufsausbildung betrafen, in dessen

Anwendungsbereich, nicht jedoch Regelungen in Bezug auf allgemein bildende Schulen (vgl. dazu auch die Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl vom 21. September 2006 C-76/05, Slg. 2007, I-6849, Rz 91).

- 81** Bezüglich der Streitjahre 1994 bis 1997 hat der BFH mit seiner Entscheidung, eine Revision der Kläger nicht zuzulassen, das Unionsrecht ebenfalls nicht verkannt. In der Begründung ihrer Nichtzulassungsbeschwerde hatten die Kläger nicht einmal ansatzweise eine mögliche Verletzung des damaligen Gemeinschaftsrechts als Grund für die Zulassung der Revision geltend gemacht. Vielmehr hatten sie sich ausschließlich auf die Rüge der Verletzung nationalen Verfassungsrechts beschränkt. Gegenstand der Prüfung des BFH im Rahmen des Beschwerdeverfahrens gemäß §§ 115, 116 FGO sind jedoch grundsätzlich nur die ausdrücklich und ordnungsgemäß gerügten Zulassungsgründe (s. BFH-Beschluss vom 27. November 2001 XI B 123/01, BFH/NV 2002, 542; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 116 FGO Rz 30; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 55).
- 82** (e) Eine offenkundige Verkennung der EuGH-Rechtsprechung kann sich auch nicht daraus ergeben, dass der BFH seine Vorlagepflicht gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV offenkundig verletzt hätte.
- 83** Wie sich im Bereich der Staatshaftung wegen Verletzung von Unionsrecht durch die Judikative die Verletzung des materiellen Rechts und die Verletzung der Vorlagepflicht zueinander verhalten, ist zwar bislang nicht vollkommen geklärt, bedarf im Streitfall aber keiner weiteren Klärung. Es ist zunächst davon auszugehen, dass im Ausgangspunkt der Primärverstoß gegen die im jeweiligen Ausgangsstreit umstrittene unionsrechtliche Regelung entscheidend ist (vgl. Kokott/Henze/Sobotta, Juristenzeitung --JZ-- 2006, 633, 637). Welche Auswirkungen dann ein Verstoß gegen die Vorlagepflicht haben könnte, ist bislang vom EuGH insoweit entschieden worden, dass die Voraussetzungen eines unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruchs dann nicht vorliegen, wenn weder bei der Auslegung des Primärrechts noch bei der Vorlagepflicht offenkundig die EuGH-Rechtsprechung missachtet wurde (s. EuGH-Urteil Köbler in Slg. 2003, I-10239; ebenso Kokott/Henze/Sobotta, JZ 2006, 633, 637).
- 84** Ein solcher Fall ist vorliegend gegeben. Ein offenkundiger Verstoß gegen Art. 56 und Art 21 AEUV ist --wie gerade dargestellt-- nicht erkennbar. Ebenso wenig hat der Senat seine Vorlagepflicht offenkundig verletzt. Er hat seine Entscheidung, das Verfahren in BFHE 183, 436, BStBl II 1997, 617 nicht dem EuGH vorzulegen, darauf gestützt, dass eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH auch dann vorliege, wenn die streitigen Fragen nicht vollkommen mit den vom EuGH bereits entschiedenen Fragen identisch seien und insoweit das EuGH-Urteil C.I.L.F.I.T. in Slg. 1982, I-3415 angewendet. Der Senat hat die Voraussetzungen dieses EuGH-Urteils bejaht, weil er die EuGH-Rechtsprechung, nach der Schulgelder für die Teilnahme am Unterricht staatlicher Bildungssysteme kein Entgelt für eine Dienstleistung sind und dies auch für den Unterricht einer im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln finanzierten Schule gilt, dahingehend ausgelegt hat, dass damit auch die Frage beantwortet werden könne, unter welchen Umständen der Unterricht an einer privaten Schule als Dienstleistung anzusehen sei. Dass der EuGH zehn Jahre später eine andere Auffassung vertreten hat, bedeutet nicht, dass der Senat die im Zeitpunkt seiner Entscheidung bekannte EuGH-Rechtsprechung zur Vorlagepflicht offenkundig verkannt hat.
- 85** 4. Da der Billigkeitserlass eine Ermessensentscheidung der Behörde ist (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603), unterliegt er gemäß § 102 FGO lediglich einer eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle. Zu prüfen ist daher bei einer Erlassablehnung nur, ob die Finanzbehörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von ihrem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Begründung unter 2. und 3. ist ein Ermessensfehler des FA nicht erkennbar.
- 86** 5. Der Senat ist --im Gegensatz zur Auffassung und den Anträgen der Kläger-- nicht verpflichtet, eine Vorabentscheidung des EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV herbeizuführen.
- 87** a) Die entscheidungsrelevante Rechtsfrage des Streitfalls ist, ob das FA bei der Ablehnung des Billigkeitsantrages der Kläger sein Ermessen gemäß § 227 AO ordnungsgemäß ausgeübt hat, d.h. ob es bei seiner Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von seinem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat.
- 88** Die Überprüfung dieser behördlichen Ermessensentscheidung, in der die rechtskräftige Versagung des Sonderausgabenabzugs nicht als so offenkundig unionsrechtswidrig und der EuGH-Rechtsprechung widersprechend angesehen wird, dass sie unbillig wäre, obliegt dem nationalen Gericht. Es ist --auch nach der EuGH-Rechtsprechung (s. EuGH-Urteil i-21 und Arcor in Slg. 2006, I-8559, Rz 71)-- seine Aufgabe zu beurteilen, ob eine

mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbare Entscheidung offensichtlich rechtswidrig im Sinne des betreffenden nationalen Rechts ist.

- 89** b) Die von den Klägern formulierten Vorlagefragen sind entweder nicht entscheidungserheblich oder sie können durch die Rechtsprechung des EuGH beantwortet werden.
- 90** aa) Der ersten, zweiten sowie fünften Vorlagefrage fehlt die Entscheidungserheblichkeit.
- 91** § 227 AO beschränkt sich --anders als § 48 VwVfG-- nicht darauf, der Behörde ein Ermessen einzuräumen, sondern enthält zusätzlich als gesetzliche Voraussetzung die Unbilligkeit der Einziehung der Steuer. Damit stellt sich die erste Vorlagefrage im Streitfall gar nicht.
- 92** Da bereits die erste Voraussetzung der Kühne & Heitz-Rechtsprechung vorliegend nicht erfüllt wurde, bedarf es auch keiner Erläuterungen, wie deren dritte Voraussetzung zu verstehen wäre.
- 93** Den beiden von den Klägern in der fünften Vorlagefrage genannten EuGH-Urteilen liegen Sachverhalte zugrunde, in denen nach nationalem Verfahrensrecht eine Änderung eines unionsrechtswidrigen Verwaltungsaktes möglich war. Eine solche Änderungsmöglichkeit sieht jedoch die AO für Steuerbescheide nicht vor (vgl. dazu oben unter II.2.a).
- 94** bb) Die dritte Vorlagefrage der Kläger kann unter Berücksichtigung und Auslegung der langjährigen Rechtsprechung des EuGH zur Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten sowie zur Rechts- und Bestandskraft behördlicher und gerichtlicher Entscheidungen und deren Begrenzung durch das Effektivitäts- und Äquivalenzprinzip beantwortet werden; insofern wird auf die Ausführungen unter II.3. verwiesen.
- 95** cc) Die Vereinbarkeit einer nationalen Regelung, nach der die gegen das Unionsrecht verstoßende Steuerfestsetzung ohne behördliche Überprüfung endgültig und nicht abänderbar ist, mit dem Effektivitätsprinzip hat der EuGH bereits bejaht, so dass auch die vierte Frage nicht zur Vorlage führen kann. In der Rechtssache Kapferer in Slg. 2006, I-2585 hatte das vorlegende Gericht ausdrücklich gefragt, ob der in Art. 10 EG (jetzt Art. 4 Abs. 3 EUV) verankerte Grundsatz der Zusammenarbeit, der das Effektivitätsprinzip umfasst, dahingehend auszulegen sei, dass auch ein nationales Gericht nach den in der Rechtssache Kühne & Heitz dargelegten Voraussetzungen verpflichtet sei, eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung zu überprüfen und aufzuheben, wenn diese gegen das Unionsrecht verstoße. Die Antwort des EuGH lautete, das Unionsrecht gebiete es einem nationalen Gericht nicht, von der Anwendung innerstaatlicher Vorschriften, aufgrund deren eine Entscheidung Rechtskraft erlange, abzusehen, selbst wenn dadurch ein Verstoß gegen das Unionsrecht abgestellt werden könne. Die Mitgliedstaaten hätten jedoch dafür zu sorgen, dass die Grundsätze der Gleichwertigkeit und der Effektivität gewährleistet blieben. Dieser Beurteilung stehe auch das Urteil Kühne & Heitz nicht entgegen (Urteil Kapferer in Slg. 2006, I-2585, Rz 21 und 23).
- 96** dd) Es dürfte unstreitig sein, dass zur effektiven Rechtsschutzgewährung durch das nationale Recht auch gehört, es dem Betroffenen zu ermöglichen, einen unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch geltend zu machen. Dessen unionsrechtliche Anforderungen, insbesondere die Notwendigkeit eines "offenkundigen" Verstoßes gegen Unionsrecht bei einer richterlichen Entscheidung, wurden vom EuGH vor allem in seinem Urteil Köbler in Slg. 2003, I-10239, Rz 51 ff. herausgearbeitet, so dass der Senat auch die sechste Frage dem EuGH nicht vorlegen musste.
- 97** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)