



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, den 14. Dezember 2004  
JURM (2004) 3112

**AN DEN HERRN PRÄSIDENTEN UND DIE MITGLIEDER  
DES GERICHTSHOFS DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN**

**SCHRIFTSATZ**

gemäß Artikel 23 Absatz 2 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofs

in der Rechtssache **C-386/04**,

eingereicht von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften,

Bevollmächtigte: Richard Lyal, Rechtsberater, und Kilian Gross, Mitglied des Juristischen Dienstes der Kommission der Europäischen Gemeinschaften,

Zustellungsanschrift: Luis Escobar Guerrero, Mitglied des Juristischen Dienstes der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Gebäude Wagner, Kirchberg, Luxemburg,

**wegen Vorabentscheidung**

gemäß Artikel 234 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften,

beantragt vom Bundesfinanzhof in dem Rechtsstreit

**des Centro di Musicologia Walter Stauffer**, Corso Garibaldi 178, 26100 Cremona, Italien,

- Klägerin und Revisionsklägerin –

Prozessbevollmächtigter: Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Rosenheimer Platz 4, 81669 München,

**gegen**

**Finanzamt München für Körperschaften**,

- Beklagter und Revisionsbeklagter –

betreffend die Auslegung von Art. 43 in Verbindung mit Art. 48, Art. 49 in Verbindung mit Art. 55 und 48 sowie von Art. 56 des EG-Vertrages.

## GLIEDERUNG

1. ZUM SACHVERHALT UND AUSGANGSVERFAHREN .....	3
2. RECHTLICHE WÜRDIGUNG .....	4
2.1 Zu den Vorschriften des deutschen Rechts .....	4
2.2 Zu den einschlägigen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts .....	6
2.3 Zur Vorlagefrage .....	8
2.3.1 Zur Niederlassungsfreiheit .....	8
2.3.2 Zur Kapitalverkehrsfreiheit .....	9
2.3.2.1 Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit .....	9
2.3.2.2 Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit .....	11
2.3.2.3 Zwischenergebnis .....	16
2.3.3 Zur Dienstleistungsfreiheit .....	16
3. ANTWORTVORSCHLAG .....	18

## 1. ZUM SACHVERHALT UND AUSGANGSVERFAHREN

1. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Stiftung italienischen Rechts mit Sitz in Italien. In ihrer für das Streitjahr 1997 maßgeblichen Satzung ist ihr Zweck und die Art seiner Verwirklichung in § 2 (in die deutsche Sprache übersetzt) wie folgt beschrieben:

*"Die Stiftung hat ausschließlich Ausbildungs- und Erziehungszwecke. Für die Erreichung ihrer Ziele soll die Stiftung die Lehrfächer der klassischen Herstellung von Saiteninstrumenten, der Streichinstrumente, der Musikgeschichte und der Musikwissenschaft im Allgemeinen sowie das Wiederaufleben der Kunst in der Herstellung der Geigen und Streichinstrumente unterstützen. ... Die Stiftung darf außerdem eine oder mehrere Studienbeihilfen stiften, die jungen Schweizern, vorzugsweise aus Bern, den Aufenthalt in Cremona für die ganze Periode des Unterrichts und der Prüfungen ermöglichen, die die Kunst in der Herstellung von Saiteninstrumenten lernen und sich darin fortbilden wollen ..."*

2. Die Klägerin ist Eigentümerin eines Geschäftsgrundstücks in München und erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) der Körperschaftsteuer unterwarf.
3. Die dagegen vor dem Finanzgericht München erhobene Klage blieb erfolglos.
4. Die Revision der Klägerin stützt die Klägerin auf Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Finanzgerichtsurteil aufzuheben und sie von der Körperschaftsteuer 1997 zu befreien. Das Finanzamt beantragt, die Revision zurückzuweisen.

5. Mit Beschluss vom 14. Juli 2004 hat der Bundesfinanzhof dem Gerichtshof die folgende Frage hinsichtlich der Auslegung des EG-Vertrages vorgelegt:

Widerspricht es Art. 43 in Verbindung mit Art. 48, Art. 49 in Verbindung mit Art. 55 und Art. 48 sowie Art. 56 des EG-Vertrages, wenn eine gemeinnützige Stiftung privaten Rechts eines anderen Mitgliedstaates, die im Inland mit Vermietungseinkünften beschränkt steuerpflichtig ist, anders als eine im Inland gemeinnützige unbeschränkt steuerpflichtige Stiftung mit entsprechenden Einkünften nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist?<sup>1</sup>

6. Wegen der weiteren tatsächlichen und rechtlichen Ausführungen des Bundesfinanzhofs wird auf den Vorlagebeschluss und den Inhalt der vom Gerichtshof übersandten Aktenauszüge verwiesen.

## 2. RECHTLICHE WÜRDIGUNG

7. Bevor auf die Vorlagefrage eingegangen wird, erscheint es zweckmäßig, zunächst die hier relevanten Vorschriften des deutschen Rechts und des Gemeinschaftsrechts darzustellen.

### 2.1 Zu den Vorschriften des deutschen Rechts

8. Die einschlägigen Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1996<sup>2</sup>) lauten wie folgt:

#### „§ 2 Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind

1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften; (...)

---

<sup>1</sup> Im Streitjahr 1997 galt der EG-Vertrag noch in der Fassung des Vertrags von Maastricht. Die relevanten Vorschriften sind jedoch wortgleich mit den aktuell gültigen, so dass diese der Einfachheit halber im Weiteren zitiert werden.

<sup>2</sup> Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 22. Februar 1996, BGBl. I. S. 340 geändert durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I S. 2049.

## **§ 5 Befreiungen**

(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit:

(...)

9. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. Satz 2 gilt nicht für selbstbewirtschaftete Forstbetriebe;

(2) Die Befreiungen nach Absatz 1 gelten nicht

(...)

3. für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1.

## **§ 8 Ermittlung des Einkommens**

(1) Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. (...)

9. Das Einkommensteuergesetz (EStG)<sup>3</sup> bestimmt soweit hier relevant wie folgt:

### **„§ 21 Vermietung und Verpachtung**

(1) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen, (...).

### **§ 49 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte**

(1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind (...)

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen (...) sind (...).

10. Nach Auffassung des vorliegenden Bundesfinanzhofs verfolgte die Klägerin im Streitjahr gemeinnützige Zwecke im Sinne der §§ 51 bis 68 Abgabenordnung 1977<sup>4</sup>. Der Bundesfinanzhof weist insbesondere darauf hin, dass eine Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 Abgabenordnung 1977 nicht voraussetzt, dass die Fördermaßnahmen den Bewohnern oder Staatsangehörigen Deutschlands zugute kommen.

---

<sup>3</sup> Einkommensteuergesetz 1990 in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. September 1990, BGBl. I S. 1898 ber. 1991 I S. 808 zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I S. 2049.

<sup>4</sup> Abgabenordnung (AO 1977) vom 16.3.1976, BGBl. I S. 613, 1977, S. 269. Zu einem anderen Beschluss kam das Finanzgericht München in seinem Urteil vom 30. Oktober 2002, Aktenzeichen 7 K 1384/00 und seinem Gerichtsbescheid vom 17. Juli 2002.

11. Ungewiss ist aus Sicht des Bundesfinanzhofes vor dem Hintergrund der trichterlichen Feststellungen allein, ob die Klägerin auch den Anforderungen an ihre tatsächliche Geschäftsführung genügt, insbesondere, ob sie ihre vereinnahmten Mittel zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet. Dies wäre, so führt der Bundesfinanzhof aus, gegebenenfalls im Wege der Zurückverweisung an das Finanzgericht weiter aufzuklären.
12. Infolge der vorstehenden Rechtslage (und vorbehaltlich des letzten Aspektes) wäre die Klägerin nach Auffassung des Bundesfinanzhofs an sich gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1996 mit ihren inländischen Vermietungseinkünften (§ 21 EStG) von der Körperschaftsteuer befreit. Eine (teilweise) Steuerpflicht mit diesen Einkünften gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 und 3 KStG 1996 scheidet aus, weil die Vermietung nach den - den Senat bindenden - tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht und damit kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.
13. Da die Klägerin die Vermietungseinkünfte wegen ihres Sitzes und ihrer Stiftungsleitung in Italien aber im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG in Verbindung mit § 21 EStG und §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG erzielt, greift § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG 1996 ein, wonach die Steuerbefreiung für beschränkt Steuerpflichtige nicht gilt. Die Klägerin wäre sonach bei Anwendung der zitierten deutschen Rechtsvorschriften mit den inländischen Einkünften aus der Vermietung des Geschäftsgrundstücks steuerpflichtig.

## **2.2 Zu den einschlägigen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts**

14. Die für den Ausgangsfall relevanten Bestimmungen des Vertrages lauten wie folgt:

### **„Art. 43**

Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeit sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Art. 48 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.

**Art. 48**

Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind.

Als Gesellschaften gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen.

**Art. 49**

Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. (...)

**Art. 50**

Dienstleistungen im Sinne dieses Vertrags sind Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen. (...)

**Art. 55**

Die Bestimmungen der Artikel 45 bis 48 finden auf das in diesem Kapitel geregelte Sachgebiet Anwendung.

**Art. 56**

(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. (...)

**Art. 58**

(1) Art. 58 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, (...)

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Art. 56 darstellen.“

## 2.3 Zur Vorlagefrage

15. Mit seiner Vorlagefrage begehrt der Bundesfinanzhof Aufklärung darüber, ob es mit der gemeinschaftsrechtlichen Niederlassungsfreiheit, der Dienstleistungsfreiheit bzw. der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist, wenn eine gemeinnützige Stiftung privaten Rechts eines anderen Mitgliedstaats, die im Inland mit Vermietungseinkünften beschränkt steuerpflichtig ist, anders als eine im Inland gemeinnützige unbeschränkt steuerpflichtige Stiftung mit entsprechenden Einkünften nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist. Um die Vorlagefrage sinnvoll beantworten zu können, sind die vom Bundesfinanzhof genannten Grundfreiheiten getrennt zu prüfen.

### 2.3.1 Zur Niederlassungsfreiheit

16. Der sachliche Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit umfasst nach dem Wortlaut des Art. 43 EG die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeit. Der Gerichtshof versteht unter Niederlassung die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in einem anderen Mitgliedstaat auf unbestimmte Zeit.<sup>5</sup>
17. Die Klägerin ist Eigentümerin eines Geschäftsgrundstücks in Deutschland und erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Vermietung ging nach den tatsächlichen Feststellungen des erstinstanzlichen Finanzgerichts nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinaus und stellte daher keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.<sup>6</sup> Mangels Geschäftsbetriebs in Deutschland kann sich die Klägerin folglich nicht auf Art. 43 EG berufen.
18. Die Frage, ob der persönliche Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet wäre, braucht vorliegend daher nicht abschließend beantwortet zu werden. Hilfsweise weist die Kommission jedoch darauf hin, dass ihrer Ansicht nach Art. 48 Absatz 2 EG jedenfalls nicht die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit ausschließt. Die in Art. 48 Absatz 2 EG vorgesehene Ausnahme für Vereinigungen „ohne Erwerbszweck“ ist eng auszulegen. Es müssen sich grundsätzlich alle Vereinigungen auf die Niederlassungsfreiheit berufen können, die irgendeiner wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen. Es sollte hier-

---

<sup>5</sup> EuGH 25. Juli 1991, The Queen gegen Secretary of State for Transport, ex parte Factortame LTD und andere, Rechtssache C-221/89, Slg. 1991, I-3905, Randnummer 20.

<sup>6</sup> Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofes Seite 8.



bei unbeachtlich sein, ob die wirtschaftliche Tätigkeit nur Mittel zum eigentlichen, gemeinnützigen Zweck ist. Auch Vereinigungen, die nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sind, können entgeltliche Dienstleistungen erbringen oder Einkommen erzielen, wodurch sie am Wirtschaftsleben teilnehmen.<sup>7</sup> Jede andere Auslegung würde es den Mitgliedstaaten überdies gestatten, einseitig den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten zu sehr einzugrenzen.

### **2.3.2 Zur Kapitalverkehrsfreiheit**

#### **2.3.2.1 Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit**

19. Die Freiheit des Kapitalverkehrs betrifft grenzüberschreitende, einseitige Finanzgeschäfte, bei denen es in erster Linie um die Anlage eines Kapitalbetrages geht. Bereits aus dem Umkehrschluss aus Art. 57 Absatz 1 Satz 1 EG folgt, dass Direktinvestitionen in der Form von Anlagen in Immobilien in einem anderen Mitgliedstaat von der Kapitalverkehrsfreiheit umfasst werden. Dieser Befund wird durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs bestätigt. Dieser führte in seinem Urteil vom 5. März 2002 in der Sache *Hans Reisch* wie folgt aus:<sup>8</sup>

*„Zum einen führt nämlich die Ausübung des Rechts, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats Immobilien zu erwerben, zu nutzen und darüber zu verfügen, das, wie sich aus Artikel 44 Absatz 2 Buchstabe e EG ergibt, die notwendige Ergänzung der Niederlassungsfreiheit darstellt (...), zu Kapitalverkehr.*

*Zum anderen umfasst der Kapitalverkehr Vorgänge, durch die Personen im Gebiet eines Mitgliedstaats, in dem sie nicht ihren Wohnsitz haben, Investitionen in Immobilien tätigen; dies ergibt sich aus der Nomenklatur für den Kapitalverkehr im Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages<sup>9</sup> [der durch den Vertrag von Amsterdam aufgehoben wurde] (...), die ihren Hinweischarakter für die Definition des Begriffes des Kapitalverkehrs behält (...).“*

---

<sup>7</sup> Die Kommission sieht sich in ihrer Auffassung insbesondere durch die Schlussanträge des Herrn Generalanwalt Cosmas vom 28. Januar 1999 in der Rechtssache C-172/98, Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Königreich Belgien, Slg. 1999, I-3999, Randnummern 11, 12 bestätigt. In Bezug auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit vertrat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 5. Oktober 1988 in der Rechtssache Udo Steymann gegen Staatssecretaris van Justitie, C-196/87, Slg. 1988-6159, Randnummern 11 bis 14 eine vergleichbar weite Auffassung.

<sup>8</sup> EuGH 5. März 2002, Hans Reisch und andere gegen Bürgermeister der Landeshauptstadt Salzburg und Grundverkehrsbeauftragter des Landes Salzburg und Anton Lassacher und andere gegen Grundverkehrsbeauftragter des Landes Salzburg und Grundverkehrslandeskommission des Landes Salzburg, verbundene Rechtssachen C-515/99, C-519/99 bis C-524/99 und C-526/99 bis C-540/99, Slg. 2002, I-2157, Randnummern 29 und 30.

<sup>9</sup> Richtlinie (EWG) Nr. 88/361 des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Art. 67 des Vertrages, Abl. Nr. L 178 vom 8. Juli 1988, S. 5 bis 18. Anhang I der Richtlinie enthält eine „Nomenklatur für den Ka-

20. Der Schutzbereich der Kapitalsverkehrsfreiheit ist vorliegend eröffnet, weil die Klägerin ihren Sitz in Italien hat und durch eine Investition in Deutschland bezweckt, Erträge in Form von Mieteinnahmen zu erzielen. Entsprechend den Ausführungen des Bundesfinanzhofes geht die Vermietung nicht über die Vermögensverwaltung hinaus und begründet keinen eigenständigen Geschäftsbetrieb. Im Mittelpunkt steht demnach die Investition in einem anderen Mitgliedstaat zum Zwecke der Erzielung einer Kapitalrendite.
21. Die Kapitalverkehrsfreiheit wird beschränkt, da die Klägerin steuerlich schlechter gestellt wird, als eine vergleichbare gemeinnützige Stiftung mit Sitz in Deutschland. Nach der Analyse des Bundesfinanzhofes erfüllt die Klägerin alle Voraussetzungen, um als gemeinnützig im Sinne der §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung 1977 anerkannt zu werden. Auf die weiterführende Frage, ob die Bundesrepublik die Klägerin bereits als gemeinnützig anerkennen müsste, weil es sich bei der Klägerin um eine nach italienischem Recht anerkannte gemeinnützige Stiftung handelt, kommt es daher vorliegend nicht an. Hätte die Klägerin ihren Sitz in Deutschland, so wären ihre Einkünfte aus der Vermietung ihres Geschäftsgrundstücks in München gemäß § 5 Absatz 1 Nr. 9 KStG 1996 von der Körperschaftsteuer befreit. Nur weil die Klägerin ihren Sitz in Italien hat und somit in Deutschland beschränkt steuerpflichtig ist, wird ihr diese Vergünstigung gemäß § 5 Absatz 2 Nr. 3 KStG 1996 nicht zugestanden.
22. Zwar knüpft die fragliche steuerliche Regelung nicht an die Investition als solche an, sie wirkt sich aber auf die Möglichkeit aus, durch Mieteinnahmen wirtschaftlichen Nutzen aus der in Deutschland getätigten Investition zu ziehen. Auch eine solche mittelbare Beschränkung genügt nach Auffassung des Gerichtshofs jedoch, um eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs anzunehmen. Sie bewirkt, dass juristische Personen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaats davon abgeschreckt werden, ihr Kapital in Deutschland in Immobilien zu investieren.<sup>10</sup>

---

pitalverkehr gemäß Art. 1 der Richtlinie“. In Punkt II des Anhangs heißt es: „Immobilieninvestitionen A. Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Inland“.

<sup>10</sup> EuGH 6. Juni 2000, Staatssecretaris van Financiën gegen B.G.M. Verkooijen, Rechtssache C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnummern 34, 35.

### 2.3.2.2 Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit

23. Nach Art. 58 Absatz 1 Buchstabe a EG ist es den Mitgliedstaaten grundsätzlich gestattet Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder mit unterschiedlichem Kapitalanlageort unterschiedlich zu behandeln. Hierbei ist allerdings das Verbot willkürlicher Diskriminierungen, welches sich aus Art. 58 Absatz 3 EG ergibt, zu beachten. Zulässig ist daher nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nur die unterschiedliche Behandlung von Situationen, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind oder die durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, gerechtfertigt sind.<sup>11</sup>
24. Im Hinblick auf die direkten Steuern hat der Gerichtshof in Rechtssachen, die die Einkommensbesteuerung natürlicher Personen betrafen, festgestellt, dass sich in einem bestimmten Staat ansässige Personen und Gebietsfremde regelmäßig nicht in gleichartigen Situationen befinden. Zwischen ihnen bestehen sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle wie auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft oder der persönlichen Lage und des Familienstandes objektive Unterschiede. Eine Steuervergünstigung, die ausschließlich Gebietsfremden nicht gewährt wird, stellt aber trotz dieser Unterschiede eine Diskriminierung dar, wenn in Bezug auf die konkrete Vergünstigung kein objektiver Unterschied zwischen den beiden Gruppen besteht, der eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte.<sup>12</sup>
25. Ein solcher objektive Unterschied besteht nach Ansicht der Kommission im Ausgangsfall jedoch nicht. Eine in Deutschland ansässige Stiftung mit dem gleichen Stiftungszweck wie dem der Klägerin wäre steuerbefreit. Es ist nicht erkennbar, warum die gleiche Aktivität nur deswegen steuerlich anders behandelt wird, weil die Klägerin ihren Sitz in Italien und nicht in Deutschland hat. Die unterschiedliche Behandlung einer Stiftung mit Sitz in Deutschland und einer Stiftung mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat kann daher nicht durch objektive Unterschiede zwischen beiden gerechtfertigt werden.

---

<sup>11</sup> EuGH 7. September 2004, Petri Manninen, Rechtssache C-319/02, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnummern 28 und 29.

<sup>12</sup> EuGH 29. April 1999, Royal Bank of Scotland plc gegen Elliniko Dimosio, Rechtssache C-311/97, Slg. 1999, I-2651, Randnummer 27.

26. Eine Rechtfertigung könnte aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses folgen. Als ein solcher zwingender Grund kommt die Gewährleistung der Wirksamkeit der Steueraufsicht in Betracht<sup>13</sup>. Ein Mitgliedstaat hat damit das Recht zur Anwendung von Maßnahmen, die eine klare und eindeutige Feststellung der Höhe der in diesem Staat steuerbaren Einkünfte erlauben.
27. Vorliegend könnte es an ausreichenden Kontroll- und Überprüfungsöglichkeiten bezüglich ausländischer Stiftungen durch deutsche Behörden fehlen. Als problematisch könnte sich insbesondere erweisen, dass die deutsche Steuerverwaltung sich bei der Überprüfung nicht nur auf die steuerrelevante Tätigkeit der Klägerin beschränken kann. Zur Feststellung des Erlangens und der Fortdauer des Status der Gemeinnützigkeit der Stiftung der Klägerin müsste sie vielmehr in der Lage sein, die Aktivitäten der Klägerin umfassend prüfen zu können.<sup>14</sup>
28. Die Kommission hält diesen Einwand nicht für überzeugend. Die Richtlinie (EWG) Nr. 77/799 des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern<sup>15</sup> vom 19. Dezember 1977<sup>16</sup> ermöglicht es den zuständigen Finanzbehörden eines Mitgliedstaates alle Auskünfte, die zur Festsetzung der Körperschaftsteuer benötigt werden, von den zuständigen Behörden anderer Mitgliedstaaten einzuholen. Diese Annahme wird durch die Rechtsprechung des Gerichtshofes bestätigt. Dieser führte etwa in seinem Urteil vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache *Försäkringsaktiebolaget Skandia und Ola Ramstedt* wie folgt aus:

*„Nach der Richtlinie 77/799 kann ein Mitgliedstaat die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats um alle Auskünfte ersuchen, die er für die ordnungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer benötigt (...) oder die er für erforderlich hält, um die genaue Höhe der Einkommensteuer zu ermitteln, die ein Steuerpflichtiger nach Maßgabe der von ihm angewandten Rechtsvorschriften schuldet (...).*

---

<sup>13</sup> EuGH 15. Mai 1997, Futura Participations SA und Singer gegen Administration des contributions, Rechtssache C-20/95, Slg. 1997, I-2471, Randnummer 31.

<sup>14</sup> In diesem Sinne: Isensee, „Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht“, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 26 (2003), S. 112.

<sup>15</sup> Seit der Änderung durch die Richtlinie (EG) Nr. 2004/106 vom 16. November 2004 (Abl. L 359/30 vom 4.12.2004) heißt die Richtlinie wie folgt: „Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien“.

<sup>16</sup> Abl. Nr. L 336/15 in der im Streitzeitraum gültigen Fassung.

*Ein Mitgliedstaat ist somit in der Lage, zu überprüfen, ob ein Steuerpflichtiger tatsächlich an ein in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenes Versicherungsunternehmen Beiträge gezahlt hat. Nichts hindert die beteiligten Steuerbehörden außerdem daran, vom Steuerpflichtigen selbst alle Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Beiträge nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind und der verlangte Abzug dementsprechend gewährt werden kann (...)*“.

29. Für die Annahme der Kommission spricht im Übrigen, dass der Bundesfinanzhof im Ausgangsfall keinen Zweifel an der Gemeinnützigkeit der Klägerin äußert. Er hält offensichtlich die Prüfungsmöglichkeiten der deutschen Steuerverwaltung für ausreichend.
30. Schließlich ist daran zu erinnern, dass Deutschland eine entsprechende Steuerbefreiung in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA und Frankreich (nur für Erbschaft- und Schenkungsteuer)<sup>17</sup> auch für ausländische, beschränkt steuerpflichtige Einrichtungen gewährt hat. Der insoweit einschlägige Art. 27 Absatz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern<sup>18</sup> lautet wie folgt:

**„Art. 27 Befreite Organisationen**

(1) (...)

(2) *Ungeachtet des Art. 28 (Schranken für Abkommensvergünstigungen) sind Einkünfte einer Gesellschaft oder Organisation in den Vereinigten Staaten, die ausschließlich religiöse, mildtätige, wissenschaftliche, erzieherische oder öffentliche Zwecke verfolgt, in der Bundesrepublik steuerbefreit, wenn und soweit sie a) in den Vereinigten Staaten steuerbefreit ist und b) bezüglich dieser Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland steuerbefreit wäre, sofern sie eine deutsche Gesellschaft oder Organisation wäre, die ausschließlich in der Bundesrepublik Deutschland tätig ist.“*

---

<sup>17</sup> Zusatzabkommen zum Abkommen vom 21. Juli 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechts-hilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969, vom 28. September 1989, BGBl. 1990 Teil II S. 770, Art. 6 (mit dem Art. 21 des Abkommens ein neuer Absatz 7 hinzugefügt wurde).

<sup>18</sup> Abkommen vom 29. August 1989 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, BGBl. 1991 Teil II S. 354.

31. Die zitierte Bestimmung zeigt, dass eine ausreichende steuerliche Kontrolle von nicht in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen grundsätzlich möglich ist. Der legitime Zweck der Steuerkontrolle kann folglich durch Maßnahmen erreicht werden, die den freien Kapitalverkehr weniger einschränken als die komplette Versagung der Steuerfreiheit. Der Rechtfertigungsgrund der Steuerkontrolle ist daher für die Versagung der Steuerbefreiung abzulehnen.
32. Zur Klarstellung ist darauf hinzuweisen, dass aus den unterschiedlichen Regelungen in den verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen keinesfalls eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung abgeleitet werden kann. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs folgt, dass Ungleichbehandlungen, die zu Verstößen gegen Grundfreiheiten führen, weder mit fehlender Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene noch mit anders lautenden Doppelbesteuerungsabkommen gerechtfertigt werden können. Die Rechte, die aus den Grundfreiheiten folgen, sind unbedingt und dürfen nicht einem zwischenstaatlichen Gegenseitigkeitsverhältnis unterworfen werden.<sup>19</sup>
33. Ein weiterer zwingender Grund des Allgemeininteresses könnte die Verhinderung von Missbrauch und von Steuerhinterziehung sein. Ein genereller Ausschluss einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen von einer Steuervergünstigung unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder –umgehung vorliegt, geht aber eindeutig über das Erforderliche hinaus und ist als unverhältnismäßig anzusehen.<sup>20</sup> Insbesondere ist es unzulässig, die Missbrauchsvermutung an den Auslandsbezug zu knüpfen.<sup>21</sup>
34. Eine Rechtfertigung könnte sich schließlich aus der Kohärenz des Steuersystems ergeben.<sup>22</sup> Für eine solche Rechtfertigung könnte sprechen, dass das Gemeinnützigkeitsrecht auf das Gemeinwohl der Bundesrepublik Deutschland zugeschnitten sein könnte. Entsprechend der Grundidee des Gemeinnützigkeitsrechts wird die Minderung der Steuerlast

---

<sup>19</sup> EuGH 28. Januar 1986, Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Französische Republik, Rechtssache C-270/83, Slg. 1986-273, Randnummern 24 bis 26.

<sup>20</sup> EuGH 17. Juli 1997, A. Leur-Bloem gegen Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, Rechtssache C-28/95, Slg. 1997, I-161, Randnummer 44.

<sup>21</sup> EuGH 16. Juli 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI) gegen Kenneth Hall Colmer, Rechtssache C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnummer 26; EuGH 21. November 2002, X und Y gegen Riksskatteverket, Rechtssache C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Randnummer 44.

<sup>22</sup> EuGH 28. Januar 1992, Hans-Martin Bachmann gegen Belgischer Staat, Rechtssache C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnummern 21 bis 28.

aufgewogen durch Leistungen, die der Entlastete für das Gemeinwesen erbringt. Die Allgemeinheit, deren Belange gefördert werden sollen, könnte allein die reale deutsche Gesellschaft sein. Deutsche Interessen könnten dabei durchaus auch transnational gefördert werden, wie das Beispiel der Entwicklungshilfepolitik zeige. Dies ändere aber nichts daran, dass es sich letztlich um nationale Interessen handele.<sup>23</sup>

35. Die Kommission bestreitet nicht, dass es einen inneren Zusammenhang zwischen dem geförderten Ziel und der gewährten Steuervergünstigung gibt. Sie hält es allerdings für sehr fraglich, ob man trotz des Fortschreitens des Prozesses der Europäischen Integration das Bestehen eines europäischen Gemeinwohlinteresses verneinen kann. Im Rahmen der zunehmenden Vergemeinschaftung von Politikfeldern werden die Mitgliedstaaten immer stärker zu ausführenden Trägern von Gemeinschaftspolitiken. Sie sind gemäß Art. 10 EG überdies verpflichtet, in Rahmen der Freizügigkeitsrechte die soziale Dimension der Europäischen Union zu verwirklichen. Würde die Wahrung des Gemeinwohlgedankens allein den Mitgliedstaaten überlassen, reduzierte man die Union letztlich auf eine bloße Wirtschaftsgemeinschaft.
36. Für ein solches Verständnis spricht auch die Mitteilung der Kommission über die Leistungen der Daseinsfürsorge in Europa vom 20. September 2000<sup>24</sup>. Dort heißt es wie folgt:

*„Generell werden nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs viele Tätigkeiten von Einrichtungen, die weitgehend soziale Aufgaben ohne Gewinnabsicht erfüllen und deren Zweck nicht in der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit besteht, von den wettbewerbs- und binnenmarktrechtlichen Vorschriften der Gemeinschaft in der Regel nicht erfasst. Darunter fallen diverse nichtwirtschaftliche Tätigkeiten von Einrichtungen wie Gewerkschaften, politischen Parteien, Kirchen und religiösen Gemeinschaften, Verbraucherverbänden, wissenschaftlichen Gesellschaften, Wohlfahrtseinrichtungen sowie Schutz- und Hilfsorganisationen. Sobald eine derartige Einrichtung jedoch bei der Erfüllung eines Gemeinwohlauftrags wirtschaftliche Tätigkeiten aufnimmt, sind hierauf die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften nach Maßgabe der Grundsätze dieser Mitteilung und unter Berücksichtigung des besonderen sozialen und kulturellen Umfelds, in dem die betreffenden Tätigkeiten ausgeübt werden, anzuwenden. (...)“*

---

<sup>23</sup> Vgl. Isensee, „Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht“, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 26 (2003), S. 93 ff. (S. 102, 109 bis 113).

<sup>24</sup> KOM (2000) 580, ABl. 2001 Nr. C 14/4, Randnummer 30.

37. Überdies erscheint die deutsche Regelung, unterstellt sie sei darauf gerichtet nur das nationale Gemeinwohl zu fördern, nicht konsequent. § 52 Abgabenordnung beschreibt gemeinnützige Zwecke als Tätigkeiten, die der Förderung der Allgemeinheit dienen. Der Bundesfinanzhof stellt in seinem Vorlagebeschluss ausdrücklich fest, dass die Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 Abgabenordnung 1977 nicht voraussetzt, dass die Fördermaßnahmen nur den Bewohnern oder Staatsangehörigen Deutschlands zugute kommen.<sup>25</sup> Ausgehend von dieser Annahme gelangt er zum Schluss, dass die Klägerin steuerbefreit wäre, wenn sie unter Beibehaltung ihrer Ziele, ihren Sitz in Deutschland nähme.
38. Darüber hinaus ist erneut an die bereits erwähnten Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich (Art. 21 Absatz 7) und den Vereinigten Staaten (Art. 27 Absatz 2) zu erinnern. Die dort vorhandenen Ausnahmen zeigen, dass der deutsche Gesetzgeber sehr wohl die steuerliche Förderung von gemeinnützigen Tätigkeiten außerhalb der Bundesrepublik für systemkonform hält. Der Gesetzgeber hat somit anerkannt, dass die Gewährung der Steuerbefreiung an beschränkt steuerpflichtige Personen nicht generell unmöglich ist.

#### 2.3.2.3 Zwischenergebnis

39. Es ist nicht mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar, wenn eine gemeinnützige Stiftung privaten Rechts eines anderen Mitgliedstaats, die im Inland mit Vermietungseinkünften beschränkt steuerpflichtig ist, anders als eine im Inland gemeinnützige unbeschränkt steuerpflichtige Stiftung mit entsprechenden Einkünften nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist.

#### **2.3.3 Zur Dienstleistungsfreiheit**

40. Da die fragliche steuerliche Regelung bereits an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen ist, tritt die Dienstleistungsfreiheit subsidiär zurück (Art. 50 S. 1 EG). Ihre Prüfung erübrigt sich folglich.
41. Rein hilfsweise weist die Kommission darauf hin, dass nach ihrer Ansicht vorliegend, falls kein Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit angenommen werden sollte, der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit eröffnet wäre.

---

<sup>25</sup> Vorlagebeschluss S. 5.



42. Nach Art. 50 EG fallen unter die Dienstleistungsfreiheit nur Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt angeboten werden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht das Wesensmerkmal des Entgelts darin, dass es die wirtschaftliche Gegenleistung für die betreffende Leistung darstellt, wobei die Gegenleistung in der Regel zwischen dem Erbringer und dem Empfänger der Leistung vereinbart wird.<sup>26</sup> In der Rechtssache *Christelle Delière* führte der Gerichtshof darüber hinaus wie folgt aus:<sup>27</sup>

*„Da die Begriffe Wirtschaftsleben und Dienstleistung im Sinne der Artikel 2 und 59 EG-Vertrag den Anwendungsbereich einer der Grundfreiheiten des EG-Vertrags garantieren, dürfen sie nicht einschränkend ausgelegt werden (...).*

*Speziell zu dem Begriff Wirtschaftsleben ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung (...), dass eine entgeltliche Arbeits- oder Dienstleistung einen Teil des Wirtschaftslebens im Sinne von Artikel 2 EG-Vertrag ausmacht.*

*Allerdings muss es sich, wie der Gerichtshof in den Urteilen Levin (Randnummer 17) und Steymann (Randnummer. 13) entschieden hat, um tatsächliche und echte, also nicht völlig untergeordnete und unwesentliche Tätigkeiten handeln.“*

43. Die Klägerin vermietet ihr Geschäftsgrundstück entgeltlich. Sie nimmt so am Wirtschaftsleben teil und erbringt eine entgeltliche Dienstleistung. Der Umstand, dass die Einnahmen aus der Vermietung der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke dienen, kann an dieser Bewertung nichts ändern. Würde man den mit der wirtschaftlichen Tätigkeit verfolgten Zweck mit in die Betrachtung einbeziehen, liefe man Gefahr, die gleiche wirtschaftliche Tätigkeit gemeinschaftsrechtlich unterschiedlich zu behandeln.
44. Durch die Versagung der Körperschaftsteuerbefreiung, die bei einer vergleichbaren in Deutschland ansässigen Gesellschaft gewährt wird, wird die nichtansässige Stiftung gegenüber der in Deutschland ansässigen schlechter gestellt. Diese Ungleichbehandlung in der Besteuerung bewirkt eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit.
45. Eine Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung kommt aus den bei der Erörterung der Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit genannten Gründen nicht in Betracht.

---

<sup>26</sup> EuGH 27. September 1988, Belgischer Staat gegen Rene Humbel und seine Ehefrau Marie-Therese Edel, Rechtssache C-263/86, Slg. 1988, S. 5365, Randnummer 17.

<sup>27</sup> EuGH 11. April 2000, Christelle Delière gegen Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, Ligue belge de judo ASBL, Union européenne de judo und François Pacquée, Verbundene Rechtssachen C-51/96 und C-191/97, Slg. 2000, I-2549, Randnummern 52 bis 54.

46. Sollte der Gerichtshof daher eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit verneinen, so müsste er an Ansicht der Kommission eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit annehmen.


### 3. ANTWORTVORSCHLAG

47. In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen schlägt die Kommission dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

Art. 56 EG und Art. 58 EG stehen einer nationalen Regelung entgegen, nach der eine gemeinnützige Stiftung privaten Rechts eines anderen Mitgliedstaats, die im Inland mit Vermietungseinkünften beschränkt steuerpflichtig ist, anders als eine im Inland gemeinnützige unbeschränkt steuerpflichtige Stiftung mit entsprechenden Einkünften, nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist.



Kilian GROSS



Richard LYAL

Bevollmächtigte der Kommission