

Vorlesung Steuerverwaltungsrecht

Dienstag, den 3. Juli 2007

I. Einleitung

Nachdem in der letzten Woche die Vorlesung wegen des Seminars beim Bundesfinanzhof in München ausgefallen ist, scheinen mir einige einführende Worte angezeigt, um den roten Faden der Vorlesung wieder sichtbar zu machen. In der letzten Vorlesungsstunde, am 19. Juni 2007, ist es um das allgemeine Steuerschuldrecht gegangen. Was ich vorgetragen habe, lässt sich zu drei Komplexen zusammenfassen. (1) Zunächst ist es darum gegangen, deutlich zu machen, was Steuerschuldrecht, also materielles Steuerrecht, in einem Steuerverfahrensgesetz, nämlich der Abgabenordnung zu suchen hat; in diesem Zusammenhang haben die Begriffe Steuerpflichtverhältnis und Steuerschuldverhältnis, Beteiligungsfähigkeit, Handlungsfähigkeit und Beteiligte eine Rolle gespielt. (2) Danach sind, ausgehend von § 37 Abs. 1 AO, die unterschiedlichen Typen von Steuerschuldverhältnissen vorgestellt worden, darunter auch die steuerlichen Nebenleistungen im Sinne von § 3 Abs. 4 AO. (3) Die Systematik der §§ 37 – 50 AO habe ich dann so erklärt, dass sich zwei Normenkomplexe identifizieren lassen, Aussagen, die in einem zivilrechtlichen Sinne allgemeines Schuldrecht sind, etwa zu Gesamtschuld oder Abtretung (§§ 44 – 48 AO), und Aussagen zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts (§§ 39 – 42 AO). Die §§ 38 und 43 AO verweisen für die Entstehung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis auf die einzelnen Steuergesetze, § 49 AO enthält eine Regelung, die in der Systematik des BGB eher dem Allgemeinen Teil zuzuordnen wäre, und § 50 AO ist eine verbrauchsteuerliche Spezialnorm.

II. Die Gesamtschuld

§ 44 AO regelt einige der Rechtsfragen der in der Steuerpraxis häufigen Gesamtschuld.

§ 44 Abs. 1 Satz 1 AO nennt drei Fälle steuerlicher Gesamtschuldnerschaft. Ein Beispiel dafür, dass mehrere Personen dieselbe Leistung nebeneinander schulden, findet sich in § 13 Nr. 1 GrEStG; bei einem Grundstückskauf wird demnach die Grunderwerbsteuer sowohl vom

Verkäufer als auch vom Käufer geschuldet, wobei der Verkäufer diese Schuld zivilrechtlich auf den Käufer abwälzen wird. Ein Beispiel für eine Gesamtschuld im Falle von Haftung ergibt sich aus § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG; erfüllt ein Arbeitgeber seine Verpflichtung zum Abzug von Lohnsteuer nicht, so haftet er auf deren Zahlung; seine Haftungsschuld tritt gesamtschuldnerisch neben die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers. Den Fall der Zusammenveranlagung kennt das EStG bei Ehegatten (§§ 26, 26b EStG).

Liegt eine Gesamtschuld vor, so kann das Finanzamt grundsätzlich von jedem der Gesamtschuldner die gesamte Leistung verlangen (§ 44 Abs. 1 Satz 2 AO). Anders als bei einer zivilrechtlichen Gesamtschuld steht die Auswahl aber nicht in seinem Belieben, sondern ist eine Ermessensentscheidung (§ 5 AO). Es wird grundsätzlich ermessensfehlerfrei sein, wenn das Finanzamt sich an den in seinen Augen zahlungskräftigsten Schuldner hält. Durch gesetzliche Regelungen kann das Auswahlermessen eingeschränkt sein. So beschränkt § 42d Abs. 3 EStG aus sozialen Gründen die Möglichkeit, den Arbeitgeber in Anspruch zu nehmen, wenn der Arbeitgeber dessen Lohnsteuer nicht ordnungsgemäß abführt (dort Satz 4).

Trotz Gesamtschuld sind die durch sie verbundenen Schuldverhältnisse zu unterscheiden. Dies führt zu der Frage, welche Wirkung Rechtsakte von Finanzamt oder einem Steuerschuldner für die anderen Gesamtschuldner haben. Die Antwort gibt § 44 Abs. 2 AO. Erfüllung, Aufrechnung und Sicherheitsleistung durch einen Gesamtschuldner wirken auch zugunsten der anderen Gesamtschuldner (Sätze 1 und 2). „Andere Tatsachen“ gelten nur für und gegen den Gesamtschuldner, in dessen Person sie eintreten (§ 44 Abs. 2 Satz 3 AO). „Andere Tatsachen“ in diesem Sinne können sein die Stundung oder der Erlass. Dies entspricht im Wesentlichen den zivilrechtlichen Regelungen der §§ 422 – 425 BGB.

Die Frage, ob der zahlende Gesamtschuldner von den anderen Gesamtschuldnern einen Ausgleich für seine Zahlung verlangen kann, ist nicht in der AO geregelt. Dieses Problem ist nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu lösen. Anders als die Verwaltungsgerichte im Fall der polizeilichen Störerhaftung ist ein Gesamtschuldnerregress nach § 426 BGB also nicht versperrt. Für die Geltendmachung des Ausgleichsanspruchs ist nicht der Finanzrechtsweg gegeben, sondern der Rechtsweg, dem das Rechtsverhältnis zwischen den Gesamtschuldnern zuzuordnen ist. Im Verhältnis zwischen Ehegatten wäre dies der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten, im Verhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber der

Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten, im Verhältnis zwischen Beamten und Dienstherr der Rechtsweg zu den Verwaltungsgerichten.

Ein sehr wichtiger Fall der Gesamtschuld im Steuerrecht ist die Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer. Sie führt nach § 44 Abs. 1 Satz 1 AO zu einer Gesamtschuld. Zusammenveranlagung ist möglich bei Ehegatten, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, § 26 EStG. Sie besteht darin, dass die von beiden Ehegatten erzielten Einkünfte zusammengerechnet und beiden Ehegatten gemeinsam zugerechnet werden. Beide Ehegatten werden sodann gemeinsam als Steuerschuldner behandelt; auf sie wird der Splittingtarif angewandt.

Daraus würde zu folgern sein, dass das Finanzamt einen der beiden Ehegatten auswählt und von ihm den Gesamtbetrag durch Bescheid fordert. Es wäre auch daran zu denken, dass das Finanzamt für jeden Ehegatten einen gesonderten Steuerbescheid mit sämtlichen Besteuerungsgrundlagen erlässt. Keine dieser Alternativen trifft zu.

Zunächst bestimmt § 155 Abs. 3 Satz 1 AO, dass gegen Gesamtschuldner zusammengefasste Steuerbescheide ergehen können. Bei zusammengefassten Bescheiden handelt es sich um zwei inhaltsgleiche Bescheide, die auf einem Formular verbunden werden. Dieses Formular wird mit der Adressierung „Eheleute X“ oder „Frau X, Herr X“ versehen.

Die Zulässigkeit von zusammengefassten Bescheiden ändert aber nichts an der Regelung des § 122 Abs. 1 AO, dass ein Verwaltungsakt demjenigen Beteiligten bekannt zu geben ist, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird (= § 41 Abs. 1 VwVfG). Auch bei zusammengefassten Steuerbescheiden müsste jedem Ehegatten eine eigene Ausfertigung des Bescheids übersandt werden, wenn das Finanzamt sie beide in die Pflicht nehmen will. Abweichend davon bestimmt § 122 Abs. 7 AO, dass, sofern die dort genannten Voraussetzungen vorliegen, bei Ehegatten für die Bekanntgabe an alle Beteiligten ausreicht, wenn ihnen eine Ausfertigung unter ihrer gemeinsamen Anschrift übermittelt wird. Liegen die Voraussetzung vor, so ist noch nicht einmal eine gegenseitige rechtsgeschäftliche Empfangsbevollmächtigung erforderlich, wie sie aus der gemeinsamen Unterschrift unter der Steuererklärung abgeleitet werden kann. Eine solche Unterschrift wird bei Schätzungsbescheiden regelmäßig fehlen.

III. Die Übertragung rechtlicher Positionen aus einem Steuerschuldverhältnis

1. Die Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Ansprüchen

In einem Spannungsverhältnis zur rechtsgeschäftlichen Indisponibilität des gesetzlich vorgegebenen Steuerschuldverhältnisses steht die Möglichkeit, Ansprüche daraus abzutreten, zu pfänden oder zu verpfänden. Dadurch werden diese Ansprüche zivilrechtlichen Forderungen ein Stück weit angeglichen. Regelmäßig geht es um Ansprüche des Steuerpflichtigen gegen das Finanzamt, nicht um Ansprüche des Finanzamtes gegen einen Steuerpflichtigen; für Letzteres gilt das, was jetzt folgt, nicht.

§ 46 Abs. 2 und 3 AO stellt zwei formelle Anforderungen an die Abtretung von Ansprüchen des Bürgers gegen das Finanzamt, die über die einschlägigen Regelungen in BGB und ZPO hinausgehen und deren Nicht-Erfüllung die Unwirksamkeit der Abtretung, ohne Heilungsmöglichkeit, zur Folge hat. **(1)** Die Wirksamkeit der Abtretung setzt voraus, dass die Abtretung dem Finanzamt unter Verwendung eines Formblatts mitgeteilt wird (Abs. 3). **(2)** Abtretung und Anzeige sind erst möglich, nachdem der Anspruch entstanden ist (Abs. 2). Für die Abtretbarkeit, Pfänd- oder Verpfändbarkeit eines Erstattungs- oder Vergütungsanspruchs kommt es nach § 46 Abs. 2 AO maßgeblich auf den Zeitpunkt von dessen Entstehung an. Dazu der folgende **Fall**.

A kauft im Februar 2007 ein Auto. Als Sicherheit für die Kaufpreisforderung tritt A dem Händler seine für 2006 erwartete Einkommensteuererstattung gemäß § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG formell ordnungsgemäß ab. Die Abtretung wird dem Finanzamt insbesondere angezeigt. Das Finanzamt setzt im April 2007 zugunsten des A den erwarteten Erstattungsbetrag auch tatsächlich fest. Daraufhin verlangt der Autohändler dessen Auszahlung an sich zur Befriedigung seiner noch offenen Kaufpreisforderung. Zu Recht?

Lösung: Der Anspruch aus § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG ist ein Erstattungsanspruch im Sinne von § 46 Abs. 1 AO, weil der Ausgleich darin besteht, dass dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Gesamtabrechnung zurückgewährt wird, was ihm im Laufe des Jahres etwa an Lohnsteuer zuviel abgezogen worden ist. Dieser Anspruch kann nach § 46 Abs. 1 AO abgetreten werden. Fraglich ist aber, ob der Erstattungsanspruch erst mit seiner Festsetzung im April 2007 oder schon mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, also mit Ablauf des 31.12.2006, entstanden ist. Trifft Ersteres zu, so ist die Abtretung verfrüht und deshalb

unheilbar unwirksam; trifft Letzteres zu, so ist die Abtretung wirksam und kann der Autohändler das Geld verlangen. Für die erste Auffassung spricht, dass eine Lohnsteuerüberzahlung ihren Rechtsgrund in den Lohnsteueranmeldungen des Arbeitgebers findet. Diese Steueranmeldungen stehen aufgrund der Fiktion des § 168 AO Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich, also Verwaltungsakten. Solange diese Verwaltungsakte wirksam sind, besteht ein Rechtsgrund dafür, dass das Finanzamt das Geld behalten darf. Dieser Rechtsgrund entfällt erst, wenn das Finanzamt die Erstattung festsetzt und damit die Lohnsteueranmeldungen korrigiert. So die formelle Rechtsgrundtheorie. Gegen sie spricht, dass die Einkommensteuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht, und dies ohne Rücksicht darauf, ob sie durch Steuerbescheid festgesetzt worden ist. Es liegt nahe, dass auch für den Einkommensteuererstattungsanspruch gilt, was für den Einkommensteueranspruch gilt. So die materielle Rechtsgrundtheorie, der sich der BFH für den vorliegenden Fall angeschlossen hat (BFH BStBl. 1990 II, 523). Folgt man dem, so ist die Abtretung wirksam und das Begehren des Händlers berechtigt.

Fallabwandlung: Das Finanzamt zahlt den festgesetzten Betrag an den Autohändler aus. Später stellt sich heraus, dass der Erstattungsbetrag zu hoch war. Die Festsetzung wird durch Bescheid gegenüber dem Käufer korrigiert. Von wem kann das Finanzamt nun die zu hoch ausgefallene Erstattung zurückverlangen, vom Käufer oder vom Händler? Nach § 37 Abs. 2 AO muss das Finanzamt sich an den Leistungsempfänger halten, also an den Händler. Den Einwand, Leistungsempfänger sei der Käufer, nicht der Händler, weil auch der Bescheid gegenüber dem Käufer ergangen sei, lässt das Finanzamt in ständiger Rechtsprechung nicht gelten. Das Finanzamt bezwecke mit der Auszahlung des Erstattungsbetrages keine Leistung an den Zedenten, sondern an den Zessionar, weil dieser das Geld aus eigenem Empfangsrecht erhalte. Dies gelte auch bei einer Sicherungszession. BFHE 177, 497 = BStBl. 1995 II, 653.

2. Gesamtrechtsnachfolge

Neben der Einzelrechtsnachfolge behandelt § 45 AO die Gesamtrechtsnachfolge. Mit Gesamtrechtsnachfolge sind Ereignisse auf der Seite des Steuerpflichtigen gemeint, typischerweise der Tod einer natürlichen Person oder Umstrukturierungen von Körperschaften (Umwandlungen, Verschmelzungen). Als Grundsatz gilt, dass bei Gesamtrechtsnachfolge Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger übergehen. Für Zwangsgelder gilt dies nicht, weil sie höchstpersönlicher

Natur und darum nicht übergangsfähig sind. Man kann diesen Grundsatz auch so formulieren. Erben rücken in die steuerrechtliche Position des Erblassers ein.

Fall: X liest am 3. Juli 2007 seinen Einkommensteuerbescheid für 2006 und regt sich so auf, dass er einen Herzinfarkt erleidet und tot umfällt. Seine Alleinerbin Y erfährt hiervon am 10. Juli 2007. **Frage:** Wie lange hat Y Zeit, um gegen den Steuerbescheid Einspruch einzulegen?

Antwort: Bis zum 3. August 2007. Y rückt in die steuerliche Position von X ein, und auch X hätte bis zum 3. August 2007 Zeit gehabt. Der 10. Juli 2007 hat für die Fristberechnung grundsätzlich keine Bedeutung, denn es kommt auf die Bekanntgabe des Steuerbescheids an, nicht auf die Bekanntgabe des Erbfalls. Sollte Y wegen verspäteter Kenntnis von dem Erbfall nicht in der Lage sein, die Frist einzuhalten, so ist ihr bei Vorliegen der Voraussetzungen von § 110 Abs. 1 Satz 1 AO Wiedereinsetzung in den zuvorigen Stand zu gewähren. An dem Fall kann man sehen, dass § 45 Abs. 1 AO zu eng gefasst ist. Es geht nicht nur um Forderungen und Schulden, sondern um jede steuerrechtliche Position, hier die Position im Einspruchsverfahren.

Es ist hoch umstritten, ob auch ein vom Erblasser steuerlich nicht geltend gemachter Verlust bei der Veranlagung des Erben berücksichtigt werden kann, so dass etwa dem Erben die Möglichkeit gegeben ist, gemäß § 10d EStG Verluste vorzutragen, die nicht er selbst, sondern der Erblasser erlitten hat. Bei dieser Frage gibt es Divergenzen zwischen Senaten des BFH, die dazu führen, dass gemäß § 11 Abs. 2 FGO nun eine Entscheidung des Großen Senats beantragt ist. Zum Teil wird vertreten, Verluste könnten grundsätzlich vererbt werden, zum Teil wird dies nur angenommen, wenn der Erbe durch die Verluste, über die Minderung des wirtschaftlichen Wertes der Erbschaft hinaus, wirtschaftlich belastet sei, etwa weil Dritte ihn in Anspruch nehmen. Eine zivilrechtliche Haftungsbeschränkung für Nachlassverbindlichkeiten für dann die steuerliche Möglichkeit ausschließen, Verluste geltend zu machen. Vgl. BFH (XI. Senat) BStBl. 2005 II, 262; Heinicke, in: Schmidt, EStG, 26. Aufl., 2006, § 10d Rn. 13).

IV. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Hinter „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ steckt das Problem, dass das Steuerrecht zur Kennzeichnung wirtschaftlicher Sachverhalte oft zivilrechtliche Begriffe verwendet, die von Haus aus nicht steuerrechtlichen, sondern zivilrechtlichen Zwecken dienen. Dies ist einerseits

praktisch, weil man „das Rad nicht neu erfinden muss“. Dies begründet aber auch zwei Gefahren: Zivilrechtliche Begriffe können steuerrechtliche Zwecke verfehlen; im Rahmen von Privatautonomie können solche Begriffe sogar bewusst gewählt werden, um steuerliche Zwecke zu verfehlen. Weiterhin können zivilrechtliche Rechtsfolgen, etwa Nichtigkeitssanktionen, steuerlich unangemessen sein. Dazu zwei Beispiele: (1) Ein Unternehmer hat ein Warenlager, das er zur Sicherung eines Kredits seiner Bank übereignet. Gemäß der Sicherungsabrede darf der Unternehmer wie ein Eigentümer mit dem Warenlager wirtschaften, solange er seinen Pflichten aus dem Kreditverhältnis nachkommt. Letzteres tut der Unternehmer. Wer ist Eigentümer des Warenlagers? Zivilrechtlich ist dies sicher die Bank. Da der Unternehmer mit dem Lager aber wie ein Eigentümer wirtschaften darf, kommt die in der Verfügungsgewalt über das Warenlager begründete wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aber nicht der Bank, sondern dem Unternehmer zugute. Infolgedessen ist das Warenlager steuerlich nicht der Bank zuzurechnen, sondern dem Unternehmer. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist dieser Eigentümer. Infolgedessen wirkt das Warenlager sich in der Bilanz des Unternehmers, nicht in der Bilanz der Bank gewinnerhöhend aus. Dies ergibt sich aus § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO und handelsbilanzrechtlich aus § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB. (2) Nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerbar. Würden die Begriffe „Vermietung und Verpachtung“ mit den entsprechenden Begriffen des BGB-Schuldrechts gleichgesetzt, so könnten Einkünfte aus einer entgeltlichen Nießbrauchsbestellung, die wirtschaftlich zum selben Ergebnis führt (Nutzungsrecht gegen Entgelt), nicht erfasst werden.

Um dieser Gefahr zu entgehen, formulieren einige Steuergesetze möglichst unabhängig von zivilrechtlichen Begriffen. Auf diese Weise vermögen sie eine Vielzahl zivilrechtlicher Gestaltungen zu erfassen. Ein gutes Beispiel ist das Umsatzsteuerrecht mit seinen Begriffen „Lieferung“ und „sonstige Leistung“ (legal definiert in § 3 Abs. 1 und Abs. 9 UStG).

Zivilrechtsakzessorisch ist dagegen das ErbStG, das auf Vorschriften des BGB zum Teil ausdrücklich verweist (z.B. § 3 ErbStG zur Definition des Erwerbes von Todes wegen).

Ein Mittelweg zwischen der Lösung des Umsatz- und der Lösung des Erbschaftsteuerrechts besteht darin, grundsätzlich an das Zivilrecht anzuknüpfen, aber Korrekturen aus steuerlichen Gründen vorzubehalten. Diesem Mittelweg gemäß ist § 39 AO konstruiert. Abs. 1 enthält den Grundsatz, Abs. 2 die Abweichungen.

Der Grundsatz lautet, Wirtschaftsgüter seien dem Eigentümer zuzurechnen. Gemeint ist der Eigentümer im zivilrechtlichen Sinne. Abweichungen davon sind gesetzlich besonders angeordnet. Man spricht von wirtschaftlichem Eigentum. § 39 Abs. 2 AO sieht drei Abweichungen vor, zwei in Nr. 1 und eine in Nr. 2. In Nr. 1 Satz 1 geht es vor allem um Fragen des Eigentumsvorbehalts, des Nießbrauchs und des Leasings. Nr. 1 Satz 2 hat vor allem Bedeutung für die Bilanzierung von Betriebsvermögen bei Sicherungseigentum; ihr ist das zweite Beispiel zuzuordnen. Nr. 2 behandelt zivilrechtliche Gesamthandsgemeinschaften für steuerliche Zwecke als Bruchteilsgemeinschaften; dies ist entbehrlich, wenn die Gesamthand Steuersubjekt ist, wie bei Gewerbe- und Umsatzsteuer.

Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts entspricht es auch, dass es für die Besteuerung gemäß § 40 AO unerheblich ist, wenn ein Verhalten rechts- oder sittenwidrig ist. Die Einnahmen aus gewerbsmäßiger Hehlerei sind darum Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Entsprechend sind Ausgaben der Hehler für einen Killer, der einen lästigen Mitwisser zum Schweigen bringen soll, Betriebsausgaben. Zwar sind bestimmte kriminelle Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG nicht absetzbar; diese Vorschrift ist hier aber nicht einschlägig. Die Aktivitäten einer Einbrecherbande können, im Unterschied zu denen einer Hehlerbande, steuerrechtlich nicht erfasst werden, weil sie nicht im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind.

Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts entspricht es weiter, die zivilrechtliche Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts steuerlich zu ignorieren, wenn das Geschäft durchgeführt worden ist, sich also wirtschaftlich auswirkt. Zwischen der hierfür einschlägigen Vorschrift, § 41 Abs. 1 AO, und dem eben genannten § 40 AO gibt es Überschneidungen.

Nach § 41 Abs. 2 AO werden Scheingeschäfte steuerlich nicht anerkannt. Maßgebend ist das verdeckte Rechtsgeschäft. Das entspricht § 117 BGB. Die Vorschrift hat praktische Bedeutung u.a. für Arbeits-, Darlehens-, Miet- oder Gesellschaftsverträge zwischen Ehepartnern und Familienangehörigen. Für deren steuerliche Anerkennung gilt: (1) Der Vertrag muss vor Durchführung wirksam geschlossen worden sein. (2) Der Vertrag muss tatsächlich durchgeführt worden sein. (3) Der Vertrag muss inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten.

V. Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO)

Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann ein Steuergesetz durch einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden. Nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO entsteht der Steueranspruch in Missbrauchsfällen so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung entstanden wäre. Die von einer nicht zu beanstandenen Steuervermeidung zu unterscheidende Steuerumgehung liegt vor, wenn ein Verhalten zwar nicht dem Wortlaut, wohl aber dem Zweck eines Steuergesetzes unterfällt. Die Steuergesetze versuchen zum Teil, eine solche Divergenz zu vermeiden, indem sie ihre Tatbestände so offen und von zivilrechtlichen Gestaltungsvorgaben unabhängig fassen, dass Raum für eine auch teleologische Auslegung bleibt. So sind die umsatzsteuerlichen Begriffe Lieferung und sonstige Leistung nicht auf bestimmte Verkehrsvorgänge des Zivilrechts fixiert, ebenso wenig die Einkommensart Vermietung und Verpachtung.

Wenn doch eine Diskrepanz zwischen Wortlaut und Zweck eintritt, so kann diese mit § 42 Abs. 1 Satz 1 AO geschlossen werden. Missbräuchlich ist eine Gestaltung, die den wirtschaftlichen Vorgängen gegenüber unangemessen ist. Das wiederum ist der Fall, wenn die Gestaltung keine nachvollziehbaren wirtschaftlichen Gründe hat, sondern allein aus steuerlichen Gründen erfolgt.

Lehrbuchbeispiel: A will seinem Bruder B ein Grundstück verkaufen. Die Brüder wollen die Grunderwerbsteuer umgehen, was nach § 3 Nr. 6 GrEStG aber nur bei Grundstücksgeschäften zwischen Personen möglich ist, die in direkter Linie verwandt sind. A und B sind dagegen nur in indirekter Linie verwandt. Um trotzdem keine Grunderwerbsteuer entstehen zu lassen, verkauft A das Grundstück an seinen Vater V, der den Auflassungsanspruch sogleich an B abtritt. Diese Gestaltung ist wirtschaftlich sinnlos und allein durch § 3 Nr. 6 GrEStG erklärbar, der Grundstücksgeschäfte von der Besteuerung ausnimmt, wenn die daran Beteiligten in gerader Linie verwandt sind. A und V sowie V und B sind in gerader Linie verwandt, nicht aber A und B. Nach dem Wortlaut des GrEStG ist dank der Einschaltung von V keine Grunderwerbsteuer entstanden. A und B müssen sich aber gemäß § 42 Abs. 1 AO so behandeln lassen, weil die von ihnen gewählte Konstruktion wirtschaftlich sinnlos ist.

Weiterer typischer Fall (nach BFH DStR 2003, 460): A vermietet sein Haus zu fremdüblichen Bedingungen an seine Eltern. Die Werbungskosten übersteigen die Mieteinnahmen, weil während der Mietzeit aufwändige Reparaturarbeiten durchgeführt werden. Den Verlust möchte A von seinen sonstigen Einnahmen steuermindernd absetzen. Das verweigert ihm das Finanzamt unter Berufung auf § 42 AO, weil A gleichzeitig das Haus seiner Eltern unentgeltlich bewohnt. Das Finanzamt argumentiert: Hätte A nicht im Haus seiner Eltern, sondern in seinem eigenen Haus gewohnt, so hätte er die Reparaturkosten nicht steuermindernd geltend machen können. Die Reparaturkosten wären dann nämlich nicht Werbungskosten gewesen, sondern Kosten der privaten Lebensführung, die gemäß § 12 Nr. 1 EStG steuerlich unbeachtlich ist.

Eine unangemessene Gestaltung im Sinne von § 42 AO läge vor, wenn die wechselseitige Vermietung allein dem Zweck diene, den Steuerpflichtigen in den Genuss des Werbungskostenabzugs zu bringen. Hier könnte eine Parallele zu den Fällen der Überkreuzvermietung vorliegen, bei denen sich allenfalls geringfügige Mietobjekte wechselseitig vermietet werden. Dies wird vom BFH, entgegen FA und FG, hier verneint, weil nur für ein Objekt Werbungskosten geltend gemacht werden, weil der Mietvertrag einem Fremdvergleich standhält und weil es den Eltern freisteht, ihren Kindern Vermögensgegenstände unentgeltlich zu überlassen; es fehle somit an der für einen Gestaltungsmissbrauch erforderlichen Wechselseitigkeit.

VI. Europarecht und Steuerverfahrensrecht

Steuerverfahrensrecht ist deutsches Recht. Die EU hat im Steuerrecht keine allgemeine Rechtsetzungskompetenz. Das schließt spezielle Rechtsetzungskompetenzen für die Umsatzsteuer oder für Zölle nicht aus, die zum Teil auch zum Erlass von Verfahrensrecht ermächtigen. Weiterhin schließt das Fehlen von Rechtsetzungskompetenzen Einwirkungen der EU auf das deutsche Steuerverfahrensrecht nicht aus. Solche Einwirkungen vollziehen sich dann nicht durch Rechtsetzung, sondern durch Rechtsprechung des EuGH. Maßstab des EuGH sind dann zumeist die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, also die Freiheiten des Warenverkehrs, der Arbeitnehmer, der Niederlassung und von Dienstleistungs-, Kapital- und Zahlungsverkehr. Diese Einwirkungen erfolgen richterrechtlich, punktuell. Auch ihre Darstellung in dieser Vorlesung kann darum nur punktuell sein. Ich habe einige Entscheidungen des EuGH ausgewählt, die ich Ihnen nun vorstellen möchte.

1. Manninen-Entscheidung

Die Entscheidung des EuGH vom 7.9.2004 in der Rechtssache des Petri Mikael Manninen (Rs. C-319/02) betrifft nicht unmittelbar Deutschland, sondern Steuerrechtsfragen im Verhältnis von Schweden und Finnland. Wenn eine Aktiengesellschaft Gewinne ausschüttet, droht eine Doppelbesteuerung; auf der Gesellschaftsebene unterliegt der Gewinn der Körperschaftsteuer, auf der Gesellschafterebene handelt es sich um einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen. Das finnische Recht hat dieses Problem gelöst, indem auf die Steuerschuld der Aktionäre angerechnet wird, was anteilig auf Gesellschaftsebene an Steuern schon gezahlt worden war. Das Anrechnungsverfahren setzte voraus, dass es sich um eine finnische Aktiengesellschaft handelte. Aktionären ausländischer Aktiengesellschaften blieb die Anrechnung versagt, weil Finnland nicht anrechnen könne, was gar nicht in die Kassen seines, sondern in die Kassen eines ausländischen Fiskus geflossen sei.

Der EuGH hat die finnische Regelung beanstandet. Sie verstoße gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs. Die Regelung halte finnische Aktionäre nämlich tendenziell davon ab, ihr Kapital in Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten anzulegen; sie halte weiter ausländische Gesellschaften tendenziell davon ab, in Finnland Kapital aufzunehmen.

Die Manninen-Entscheidung hat für Deutschland keine unmittelbaren Auswirkungen, weil Deutschland, die europarechtlichen Probleme vorhersehend, das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren schon 2000 gegen das Halbeinkünfteverfahren ausgetauscht hat.

Verfahrensrechtlich stellen sich drei Fragen im Hinblick auf Steuerfälle, die in Deutschland nach dem alten, bis 2000 geltenden Recht zu beurteilen waren.

Wie ist in deutschen, noch offenen Steuerfällen zu entscheiden? Da die Kapitalverkehrsfreiheit in Deutschland unmittelbar geltendes Recht ist, ist in noch offenen Steuerfällen gemäß der Rechtsprechung des EuGH zu verfahren. D.h. unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionären ausländischer Gesellschaften muss die gleiche Steuergutschrift gewährt werden wie Aktionären inländischer Gesellschaften. § 176 Abs. 1 AO steht nur einer nachträglichen Berücksichtigung höchstrichterlicher Rechtsprechung zuungunsten des Steuerpflichtigen entgegen. Dies wäre nur anders, wenn der EuGH die zeitliche Rückwirkung

seiner Entscheidung begrenzt hätte, ähnlich wie es das BVerfG tun kann, wenn es eine Steuernorm für nichtig erklärt.

Wie ist in bestandskräftig entschiedenen deutschen Steuerfällen zu entscheiden? Hier stellt sich die Frage einer Korrektur der Bescheide. Soweit man dies nach den §§ 172 ff. AO beurteilt, fehlt eine Korrekturnorm. Insbesondere ist eine Rechtsprechungsänderung kein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Anders könnte man argumentieren, wenn man die Anrechnungsverfügung als einen von dem Steuerbescheid zu unterscheidenden Verwaltungsakt ansieht, dessen Korrektur sich nach § 130 Abs. 1 AO richtet. Es ist dann zu fragen, ob das öffentliche Interesse an einheitlicher Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts zu einer Reduzierung des Rücknahmeermessens auf Null führt. Dies halte ich für eine gewagte Konstruktion.

Gibt es eine äußerste zeitliche Grenze für die Korrektur? Ja, dies ist der Eintritt der Festsetzungsverjährung. Die Berücksichtigung europarechtlicher Vorgaben zeitlich hinter diesen Zeitpunkt zurück ist auf keinen Fall geboten. Auch das Europarecht kennt den Grundsatz der Rechtssicherheit und verlangt von Regelungen des nationalen Verfahrensrechts nur, dass sie nicht diskriminierend wirken und dass sie seine Durchsetzung nicht vereiteln. Von Vereitelung kann nicht die Rede sein, wenn nach mindestens vier Jahren Rechtsfrieden eintritt.

2. Meilicke-Entscheidung

Wie langjährig Rechtsänderungen noch nachwirken, sieht man an der Meilicke-Entscheidung des EuGH vom 6.3.2007 (Rs. C-292/04). Diese Entscheidung ist auf Vorlage des FG Köln ergangen. Sie betrifft unmittelbar das bis 2000 in Deutschland geltende körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren.

3. Stauffer-Entscheidung (ausführliche Lösungsskizze, die zunächst für Klausurzwecke erstellt worden ist)

EuGH, Urteil vom 14. 9. 2006 - C-386/04 (*Centro di Musicologia Walter Stauffer/Finanzamt München für Körperschaften*)

I. Sachverhalt

Die nach italienischem Recht als gemeinnützig anerkannte Stiftung ist Eigentümerin eines Geschäftsgrundstücks in München. Das Finanzamt unterwarf die Einkünfte, die die Stiftung aus der Vermietung und Verpachtung dieses Geschäftsgrundstücks erzielt der Körperschaftsteuer. Die Stiftung besitzt in Deutschland keine Geschäftsräume für die Ausübung ihrer Tätigkeiten und unterhält auch keine Zweigniederlassungen. Die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung dieses Geschäftsgrundstücks werden von einer deutschen Hausverwaltung erbracht. Aus der Satzung geht hervor, dass die Stiftung keinen Erwerbszweck hat. Sie verfolgt ausschließlich kulturelle Zwecke, die sich auf die Ausbildung und Erziehung durch Unterstützung der Lehrfächer der klassischen Herstellung von Saiteninstrumenten und Streichinstrumenten sowie die Musikgeschichte und die Musikwissenschaft im Allgemeinen beziehen. Die Stiftung darf eine oder mehrere Studienbeihilfen stiften, die jungen Schweizern, vorzugsweise aus Bern, den Aufenthalt in Cremona (Italien) für die ganze Periode des Unterrichts ermöglichen sollen. Die Stiftung verfolgt gemeinnützige Zwecke i. S. der §§ 51 bis 68 AO verfolgte. Eine Förderung der Allgemeinheit i. S. von § 52 AO setzt nicht voraus, dass die Fördermaßnahmen deutschen Staatsangehörigen zugute kommen.

Demzufolge ist die Stiftung an sich gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, ohne dass sie mit ihren Einkünften gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 und Satz 3 der Steuer zu unterwerfen ist, weil die Vermietung nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht und keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. von § 14 Abs. 1 AO darstellt. Da die Stiftung jedoch ihren Sitz und ihre Leitung in Italien hat, erzielt sie in Deutschland ihre Vermietungseinkünfte im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht. Daraus folgt, dass § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG anzuwenden ist, wonach die Steuerbefreiung, die u. a. für Körperschaften gelte, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen, für beschränkt Steuerpflichtige keine Geltung hat. Nach dieser Vorschrift unterliegt die Stiftung wegen ihrer inländischen Einkünfte aus der Vermietung des Geschäftsgrundstücks der Körperschaftsteuer.

Die Stiftung legt gegen den Steuerbescheid mit der Begründung Einspruch ein, dass sie als eine als gemeinnützig anerkannte Stiftung von der Steuer hätte befreit werden müssen.

II. Lösungsgesichtspunkte

1. Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit

Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 43 EG-Vertrag den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausführung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen nach den gleichen Bestimmungen wie den im Niederlassungsstaat für dessen eigene Angehörigen festgelegt umfasst, ist gemäß Art. 48 EG-Vertrag für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben¹.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmungen über das Niederlassungsrecht ist jedoch grundsätzlich, dass eine dauernde Präsenz im Aufnahmemitgliedstaat sichergestellt ist und dass im Fall des Erwerbs und des Besitzes von Grundstücken deren Verwaltung aktiv erfolgt. Laut Sachverhalt besitzt die Stiftung in Deutschland keine Geschäftsräume für die Ausübung ihrer Tätigkeiten. Die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung des Grundbesitzes werden vielmehr von einer deutschen Hausverwaltung erbracht. Demzufolge finden die Bestimmungen der Niederlassungsfreiheit keine Anwendung.

2. Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit

Sodann ist zu prüfen, ob die Stiftung sich auf die Art. 56 bis 60 EG-Vertrag über den freien Kapitalverkehr berufen kann.

a) Kapitalverkehr

Der EG-Vertrag enthält keine Definition der Begriffe des Kapital- und des Zahlungsverkehrs. Da jedoch Art. 56 EG-Vertrag im Wesentlichen den Inhalt von Art. 1 der Richtlinie 88/361 übernommen hat und ungeachtet dessen, dass diese Richtlinie auf die Art. 69 und 70 Abs. 1 EWG-Vertrag gestützt ist (die Art. 67 bis 73 EWG-Vertrag sind ersetzt worden durch die Art. 73b EG-Vertrag bis 73g EG-Vertrag, jetzt Art. 56 EG bis 60 EG), behält jedoch nach ständiger Rechtsprechung die Nomenklatur für den Kapitalverkehr im Anhang zu dieser

¹ (EuGH v. 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Slg. 1999, I-6161, Rn. 35, BeckRS 2004, 76207; v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837, Rn. 30, IStR 2006, 19, BeckRS 2005, 70962, und v. 23. 2. 2006, C-471/04, *Keller Holding*, Slg. 2006, I-0000, Rn. 29, IStR 2006, 235, BeckRS 2006, 70162).

Richtlinie den Hinweisscharakter für die Definition des Begriffes des Kapitalverkehrs, den sie vor dem Inkrafttreten der Art. 56 ff. EG-Vertrag hatte, wobei die in ihr enthaltene Aufzählung gemäß ihrer Einleitung nicht erschöpfend ist².

Laut Sachverhalt verfügt die Stiftung, deren Sitz sich in Italien befindet, in München über ein Geschäftsgrundstück, das sie vermietet. Unter den in Anhang I der Richtlinie 88/361 aufgezählten Kapitalbewegungen sind im Abschn. II mit der Überschrift „Immobilieninvestitionen“ Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Inland genannt. Daraus folgt, dass sowohl das Eigentum an diesem Grundstück als auch dessen Nutzung unter den freien Kapitalverkehr fallen. Daher braucht nicht geprüft zu werden, ob die Stiftung als Erbringerin von Dienstleistungen tätig wird.

b) Beschränkungsverbot

Nach Art. 56 EG-Vertrag sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Um festzustellen, ob eine nationale Regelung zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs i. S. von Art. 56 EG-Vertrag führt, ist zu prüfen, ob die Anwendung dieser Regelung dadurch eine beschränkende Wirkung gegenüber als gemeinnützig anerkannten und in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Stiftungen führt, dass sie diesen für im Inland erzielte Vermietungseinkünfte die Befreiung nicht gewährt, die gleichartige im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Stiftungen erhalten.

Dass die Steuerbefreiung für die Vermietungseinkünfte nur zu Gunsten der Stiftungen gilt, die als gemeinnützig anerkannt und grundsätzlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, benachteiligt die Stiftungen, deren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat liegt, und kann ein Hemmnis für den freien Kapital- und Zahlungsverkehr darstellen.

Nach alledem stellt eine Regelung wie im vorliegenden Fall eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag grundsätzlich verboten ist.

II. Rechtfertigung

² (vgl. u. a. EuGH v. 16. 3. 1999, C-222/97, *Trummer und Mayer*, Slg. 1999, I-1661, Rn. 21, BeckRS 2004, 75206, und v. 5. 3. 2002, C-515/99, C-519/99 bis C-524/99 und C-526/99 bis C-540/99, *Reisch u. a.*, Slg. 2002, I-2157, Rn. 30, BeckRS 2004, 77527, sowie Urt. *Van Hilten-van der Heijden*, Rn. 39)

Es ist jedoch zu prüfen, ob eine solche Beschränkung nach den Bestimmungen des Vertrages gerechtfertigt werden kann.

Nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag berührt Art. 56 nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.

Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag, der als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen ist, kann jedoch nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre. Denn die in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag vorgesehene Ausnahme wird ihrerseits durch Art. 58 Abs. 3 EG-Vertrag eingeschränkt, wonach die in Art. 58 Abs. 1 genannten nationalen Maßnahmen „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs i. S. des Artikels 73b darstellen [dürfen]“³.

Daher ist zwischen nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag erlaubten Ungleichbehandlungen und nach Art. 58 Abs. 3 verbotenen willkürlichen Diskriminierungen oder verschleierten Beschränkungen zu unterscheiden. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann aber eine nationale Steuerregelung wie im vorliegenden Fall, die zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Stiftungen unterscheidet, nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses wie die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, gerechtfertigt ist⁴. Außerdem ist die unterschiedliche Behandlung der als gemeinnützig anerkannten und in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftungen auf der einen und der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Stiftungen gleicher Art auf der

³ (vgl. EuGH v. 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rn. 28, IStR 2004, 680, BeckRS 2004, 75717, 75721).

⁴ (vgl. in diesem Sinne EuGH v. 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, Rn. 43, und Urt. *Manninen*, Rn. 29, IStR 2000, 432, BeckRS 2004, 76643).

anderen Seite nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist.

1. Keine objektive Vergleichbarkeit

Das Finanzamt macht geltend, eine als gemeinnützig anerkannte unbeschränkt steuerpflichtige Stiftung und die Klägerin, die als Gebietsfremde nur beschränkt steuerpflichtig sei, befänden sich nicht in einer vergleichbaren Situation. Zum einen sei die Erstgenannte in das deutsche soziale Leben integriert und übernehme Aufgaben, die andernfalls von der Gemeinschaft oder von nationalen Behörden wahrgenommen werden müssten, was den Staatshaushalt belaste, während sowohl die satzungsmäßigen als auch die tatsächlichen gemeinnützigen Tätigkeiten der Zweitgenannten nur die Italienische Republik und die Schweizer Eidgenossenschaft betreffen. Zum anderen unterschieden sich die Voraussetzungen, unter denen die Mitgliedstaaten eine Stiftung als gemeinnützig anerkennen würden, was die Gewährung von steuerlichen Vorteilen und anderen Privilegien mit sich bringe, von einem Mitgliedstaat zum anderen je nach dem jeweiligen Verständnis des Gemeinwohls und der Bedeutung, die sie dem Begriff „Gemeinnützigkeit“ beimäßen. Daraus folge, dass eine Stiftung, die den im italienischen Recht vorgeschriebenen Voraussetzungen entspreche, sich nicht in einer Situation befinde, die derjenigen einer Stiftung vergleichbar sei, die die im deutschen Recht vorgesehenen Voraussetzungen erfülle, denn es sei sehr wahrscheinlich, dass die in jedem Mitgliedstaat für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit geltenden Voraussetzungen unterschiedlich seien.

Zwar dürfen die Mitgliedstaaten verlangen, dass eine hinreichend enge Verbindung zwischen den Stiftungen, die sie für die Gewährung bestimmter steuerlicher Vergünstigungen als gemeinnützig anerkennen, und den Tätigkeiten besteht, die diese ausüben, doch geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass es für die Entscheidung im Ausgangsverfahren unerheblich ist, ob eine solche Verbindung besteht.

Nach § [52](#) AO verfolgt nämlich eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Interessen der Allgemeinheit selbstlos zu fördern, ohne dass die Vorschrift danach unterscheidet, ob die Tätigkeit im Inland oder im Ausland ausgeübt wird. Das vorlegende Gericht führt aus, dass die Förderung der Allgemeinheit im Sinne dieser Vorschrift nicht voraussetze, dass diese Fördermaßnahmen den Staatsangehörigen oder den Bewohnern der Bundesrepublik Deutschland zugute kämen.

Auch trifft es zu, dass das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten nicht vorschreibt, dafür zu sorgen, dass in ihrem Herkunftsmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte ausländische Stiftungen im Inland automatisch die gleiche Anerkennung erhalten. Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit nämlich über ein Ermessen, das sie entsprechend dem Gemeinschaftsrecht ausüben müssen⁵. Unter diesen Voraussetzungen steht ihnen die Entscheidung frei, welche Interessen der Allgemeinheit sie dadurch fördern wollen, dass sie Vereinigungen und Stiftungen, die selbstlos mit diesen Interessen zusammenhängende Ziele verfolgen, Vergünstigungen gewähren.

Gleichwohl können, wenn eine in einem Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Stiftung auch die dafür nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllt und ihr Ziel die Förderung identischer Interessen der Allgemeinheit ist, was die nationalen Stellen des letztgenannten Staates einschließlich der Gerichte zu beurteilen haben, die Stellen dieses Mitgliedstaats dieser Stiftung das Recht auf Gleichbehandlung nicht allein aus dem Grund verwehren, dass sie nicht im Inland niedergelassen ist.

Die Stiftung verfolgt gemeinnützige Zwecke i. S. der §§ [51](#) bis [68](#) AO und erfüllt auch die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § [5](#) Abs. [1](#) Nr. 9 Satz 1 KStG erfüllt. Unter diesen Umständen führt § [5](#) Abs. [2](#) Nr. 3 KStG folglich dazu, dass Stiftungen, die sich in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden, wegen des Ortes ihres Sitzes unterschiedlich behandelt werden. Daraus folgt, dass eine solche steuerliche Maßnahme grundsätzlich keine nach Art. [58](#) Abs. [1](#) Buchst. a EG-Vertrag erlaubte Ungleichbehandlung darstellen kann, es sei denn, dass sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann⁶.

2. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses

⁵ Vgl. EuGH v. [9. 2. 2006](#), C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*, Slg. 2006, I-[0000](#), Rn. 23, IStR 2006, [238](#), BeckRS 2006, [70114](#)).

⁶ Vgl. in diesem Sinne EuGH, *Verkooijen*, Rn. 46, und *Manninen*, Rn. 29, sowie EuGH v. [19. 1. 2006](#), C-265/04, *Bouanich*, Slg. 2006, I-[0000](#), Rn. 38, IStR 2006, [169](#), BeckRS 2006, [70069](#))

Um die unterschiedliche Behandlung der als gemeinnützig anerkannten und in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftungen auf der einen und der nicht in diesem Mitgliedstaat niedergelassenen Stiftungen auf der anderen Seite zu rechtfertigen, werden Ziele angeführt, die u. a. die Förderung der Kultur, die Ausbildung und die Erziehung, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen, die Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems sicherzustellen, die Notwendigkeit, die Besteuerungsgrundlage zu erhalten, sowie die Bekämpfung der Kriminalität betreffen.

a) Kulturelle Zwecke

Der Auffassung, dass die Steuervergünstigung für inländische Stiftungen, die kulturelle Zwecke verfolgten, durch die Art. [92](#) Abs. [3](#) Buchst. d EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. [87](#) Abs. [3](#) Buchst. d EG) und [128](#) EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. [151](#) EG) gedeckt sei und dass die für inländische Stiftungen, die ausschließlich Erziehungs- und Ausbildungszwecke verfolgten, geltenden Ausnahmegesetze daher mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar seien, ist nicht zu folgen.

Zwar können bestimmte mit der Förderung der Kultur und einer Ausbildung auf hohem Niveau zusammenhängende Ziele zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellen⁷, doch lassen die Informationen nicht erkennen, dass die hier betroffene steuerliche Befreiungsregelung derartige Ziele verfolgte oder eine unter die Art. [92](#) und [93](#) EG-Vertrag fallende Beihilfe darstellte. Aus der Vorlageentscheidung geht nämlich hervor, dass § [52](#) AO nicht voraussetzt, dass die Tätigkeit der als gemeinnützig anerkannten Stiftungen der Allgemeinheit im Inland zugute kommt.

b) Wirksamkeit der Steueraufsicht

Auch der Einwand, die streitige Steuerregelung sei zum einen durch die Schwierigkeit der Prüfung, ob und inwieweit eine im Ausland niedergelassene, als gemeinnützig anerkannte Stiftung tatsächlich die satzungsmäßigen Zwecke i. S. der inländischen Rechtsvorschriften erfülle, und zum anderen durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die tatsächliche Geschäftsführung dieser Stiftung zu prüfen, greift nicht durch.

Zwar ist die Wirksamkeit der Steueraufsicht ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der v. EG-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen

⁷ Vgl. EuGH v. [26. 2. 1991](#), C-198/89, *Kommission/Griechenland*, Slg. 1991, I-[727](#), BeckRS 2004, [74877](#), und v. 13. 11. 2003, C-153/02, *Neri*, Slg. 2003, I-[13555](#), Rn. 46, BeckRS 2004, [74485](#))

kann⁸. Bevor ein Mitgliedstaat einer Stiftung eine Steuerbefreiung gewährt, darf er daher Maßnahmen anwenden, mit denen er klar und genau nachprüfen kann, ob die Stiftung die nach nationalem Recht vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt, und die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung, z. B. auf der Grundlage der Vorlage des Jahresabschlusses und eines Tätigkeitsberichts, kontrollieren. Gewiss kann es sich bei in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Stiftungen als schwierig erweisen, die erforderlichen Prüfungen vorzunehmen. Es handelt sich dabei jedoch um bloße verwaltungstechnische Nachteile, die nicht ausreichen, um eine Weigerung der Behörden des betreffenden Staates zu rechtfertigen, diesen Stiftungen die gleichen Steuerbefreiungen wie grundsätzlich in diesem Staat unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftungen der gleichen Art zu gewähren⁹.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nichts die betroffenen Finanzbehörden daran hindert, von der als gemeinnützig anerkannten Stiftung, die die Steuerbefreiung beansprucht, die Vorlage stichhaltiger Belege zu verlangen, anhand deren sie die erforderlichen Prüfungen vornehmen können. Eine nationale Regelung, die es den Steuerpflichtigen absolut unmöglich macht, derartige Nachweise zu erbringen, kann nicht mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt werden¹⁰.

Darüber hinaus können die betroffenen Finanzbehörden sich auf Grund der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl L 336, S. 15), geändert durch die Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. 11. 2004 (ABl L 359, S. 30), an die Behörden eines anderen Mitgliedstaats wenden, um alle Auskünfte zu erhalten, die sich als notwendig für die ordnungsgemäße Bemessung der Steuer eines Steuerpflichtigen einschließlich der Frage, ob diesem eine Steuerbefreiung gewährt werden kann, erweisen¹¹.

c) Koheränz des nationalen Steuersystems

⁸ Vgl. EuGH v. [20. 2. 1979](#), 120/78, *Rewe-Zentral* [„*Cassis de Dijon*“], Slg. 1979, [649](#), Rn. 8, BeckRS 2004, [71378](#), und v. 15. 5. 1997; C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-[2471](#), Rn. 31, DStRE 1997, [514](#), BeckRS 2004, [75444](#)).

⁹ Vgl. EuGH v. [4. 3. 2004](#), C-334/02, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2004, I-[2229](#), Rn. 29, IStR 2004, [275](#), BeckRS 2004, [76511](#)).

¹⁰ Vgl. EuGH, *Laboratoires Fournier*, Rn. 25).

¹¹ Vgl. EuGH v. [28. 10. 1999](#), C-55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-[7641](#), Rn. 26, DStRE 2000, [114](#), BeckRS 2004, [77560](#), und v. 26. 6. 2003, C-422/01, *Skandia und Ramstedt*, Slg. 2003, I-[6817](#), Rn. 42, BeckRS 2004, [77168](#)).

Nach einer Auffassung gefährdet eine gebietsfremden Stiftungen gewährte Befreiung von der Körperschaftsteuer auf die Einkünfte, die sie aus der Verwaltung des Vermögens beziehen, über das sie in Deutschland verfügen, die Kohärenz des nationalen Steuersystems. Die Befreiung solle eine Steuerpflicht wegen eines gemeinnützlichen Handelns der als gemeinnützig anerkannten Stiftungen entfallen lassen. Soweit diese eine unmittelbare Gemeinwohlverantwortung übernehmen, träten sie an die Stelle des Staates, der ihnen dafür eine Steuervergünstigung gewähren könne, ohne gegen seine Verpflichtung zur Gleichbehandlung zu verstoßen.

Der EuGH hat zwar bejaht, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, eine Einschränkung der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundrechte rechtfertigen kann¹². Voraussetzung dafür, dass ein auf eine solche Rechtfertigung gestütztes Vorbringen Erfolg haben kann, ist jedoch, dass das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch einen bestimmten Steuerabzug feststeht¹³. Wie aus den Rn. 21 bis 23 des Urteils *Bachmann* sowie Rn. 14 bis 16 des Urteils *Kommission/Belgien* hervorgeht, beruhen diese Entscheidungen auf der Feststellung, dass im belgischen Recht bei ein und demselben der Einkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Möglichkeit, Versicherungsbeiträge von den steuerbaren Einkünften abzuziehen, und der späteren Besteuerung der von den Versicherern gezahlten Beträge bestand.

Der zuerst genannten Auffassung ist nicht zu folgen. Zum einen steht der Steuervergünstigung, die aus der Steuerbefreiung der Vermietungseinkünfte besteht, keine Belastung gegenüber, die die grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftungen trifft. Mit anderen Worten besteht von der Steuerregelung her gesehen kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dieser Befreiung und einem Ausgleich dieser Vergünstigung durch einen bestimmten Steuerabzug.

Zum anderen mag der Wunsch, die Steuerbefreiung den als gemeinnützig anerkannten Stiftungen vorzubehalten, die politischen Ziele dieses Mitgliedstaats verfolgen, auf den ersten

¹² Vgl. EuGH v. [28. 1. 1992](#), C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-[249](#), Rn. 28, und v. 28. 1. 1992, C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg. 1992, I-[305](#), Rn. 21)

¹³ Vgl. EuGH v. [14. 11. 1995](#), C-484/93, *Svensson und Gustavsson*, Slg. 1995, I-[3955](#), Rn. 18, BeckRS 2004, [77468](#); v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-[3089](#), Rn. 58, DStR 1996, [1085](#), BeckRS 2004, [74092](#), und v. 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-[4695](#), Rn. 29, DStRE 1998, [636](#), BeckRS 2004, [75812](#), sowie EuGH, *Vestergaard*, Rn. 24, und v. 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, Slg. 2002, I-[10829](#), Rn. 52, IStR 2003, [23](#), BeckRS 2004, [77242](#)).

Blick als legitim erscheinen, jedoch setzt § 52 AO nach den Angaben des vorlegenden Gerichts gegenüber dem Gerichtshof nicht voraus, dass die Förderungsmaßnahmen der inländischen Allgemeinheit zugute kommen. Die betroffene Stiftung könnte daher in den Genuss der Befreiung kommen, wenn sie ihren Sitz unter Beibehaltung derselben Zielsetzungen nach Deutschland verlagern würde.

d) Erhalt der Besteuerungsgrundlage

Die Weigerung, beschränkt steuerpflichtigen Stiftungen die Steuerbefreiung zu gewähren, könnte zudem durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Besteuerungsgrundlage zu erhalten.

Gewiss wird die Anerkennung des Rechts auf Befreiung von der Körperschaftsteuer zu Gunsten gebietsfremder gemeinnütziger Stiftungen für die Bundesrepublik Deutschland zu einer Verminderung der Steuereinnahmen aus der Körperschaftsteuer führen. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann jedoch die Verringerung von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann¹⁴.

e) Missbrauch durch kriminelle Vereinigungen

Es sei nicht ausgeschlossen, dass kriminelle Vereinigungen und terroristische Organisationen sich der Rechtsform einer Stiftung zur Geldwäsche und zur illegalen Übermittlung von Geldern von einem Mitgliedstaat in einen anderen bedienen.

Selbst unter der Annahme, dass die Behörden eines Mitgliedstaats dadurch, dass sie eine Steuerbefreiung den im Inland niedergelassenen als gemeinnützig anerkannten Stiftungen vorbehalten, die Kriminalität bekämpfen wollen, kann jedoch eine allgemeine Vermutung einer kriminellen Tätigkeit nicht darauf gestützt werden, dass eine Stiftung in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist. Die Gewährung einer Steuerbefreiung an derartige Stiftungen auszuschließen, obwohl es verschiedene Mittel gibt, deren Geschäftsbücher und Tätigkeiten zu prüfen, erscheint als eine Maßnahme, die über das zur Bekämpfung der Kriminalität Erforderliche hinausgeht¹⁵.

¹⁴ Vgl. EuGH, *Verkooijen*, Rn. 59, EuGH v. [3. 10. 2002](#), C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147, Rn. 56, IStR 2002, [736](#), BeckRS 2004, [74346](#), sowie EuGH, *X und Y*, Rn. 50, und EuGH, *Manninen*, Rn. 49).

¹⁵ Vgl. EuGH v. [6. 11. 2003](#), C-243/01, *Gambelli*, Slg. 2003, I-13031, Rn. 74, BeckRS 2004, [75381](#)).

III. Ergebnis

Die Versagung der Steuerbefreiung in Bezug auf die Vermietungseinkünfte der Stiftung stellt einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dar, der nicht gerechtfertigt ist.