

## **Vorlesung Steuerverwaltungsrecht**

Dienstag, den 10. Juli 2007

---

### **I. Einleitung**

Einwirkungen des Europarechts auf das Steuerverfahrensrecht habe ich Ihnen schon anhand der Manninen- und der Meilicke-Entscheidung vorgestellt. Heute präsentiere ich als drittes Judikat des EuGH die Stauffer-Entscheidung, die zugleich eine Brücke bildet, um im Vorlesungsstoff mit dem Gemeinnützigkeitsrecht fortzufahren. Zunächst wird das Gemeinnützigkeitsrecht also aus europarechtlicher Perspektive betrachtet; danach wird auf seine Grundlagen im deutschen Recht eingegangen.

### **II. 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.

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 beschränkter Steuerpflicht. Daraus folgt, dass § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG anzuwenden ist, wonach die Steuerbefreiung, die u. a. für Körperschaften gilt, 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 darauf gestützten Steuerbescheid mit der Begründung Einspruch ein, dass sie als eine als gemeinnützig anerkannte Stiftung von der Steuer hätte befreit werden müssen.

Ist der Einspruch begründet?

## **(II.) Lösungsgesichtspunkte**

Da der Steuerbescheid mit deutschem Recht vereinbar ist, kann der Einspruch nur begründet sein, wenn dieses deutsche Recht gegen höherrangiges Gemeinschaftsrecht verstößt.

### **(1.) Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit**

Mit der Niederlassungsfreiheit 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 einem anderen Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben.

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. Bei der Vermietung handelt es sich um Vermögensverwaltung. Demzufolge findet die 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 - Schutzbereich**

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, behält nach ständiger Rechtsprechung die Nomenklatur für den Kapitalverkehr im Anhang zu dieser Richtlinie den Hinweischarakter für die Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs, den sie vor dem Inkrafttreten der Art. 56 ff. EG-Vertrag hatte <sup>1</sup>.

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 werden im Abschnitt II Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Inland erfasst. Daraus folgt, dass sowohl das Eigentum an diesem Grundstück als auch dessen Nutzung unter den freien Kapitalverkehr fallen.

### **(b) Beschränkungsverbot**

Nach Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG könnte eine Beschränkung sein, weil diese Vorschrift als gemeinnützig anerkannten und in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Stiftungen eine Befreiung für im Inland erzielte Vermietungseinkünfte 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

---

<sup>1</sup> (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)

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**

Es ist weiter 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 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]“<sup>2</sup>.

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 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,

---

<sup>2</sup> (vgl. EuGH v. [7.9.2004](#), C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-[7477](#), Rn. 28, IStR 2004, [680](#), BeckRS 2004, [75717](#), [75721](#)).

die Kohärenz des Steuersystems und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, gerechtfertigt ist<sup>3</sup>. 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 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 belastet, während sowohl die satzungsmäßigen als auch die tatsächlichen gemeinnützigen Tätigkeiten der Zweitgenannten nur die Italienische Republik betreffen. Zum anderen unterschieden sich die Voraussetzungen, unter denen die Mitgliedstaaten eine Stiftung als gemeinnützig anerkennen würden, von einem Mitgliedstaat zum anderen je nach dem jeweiligen Verständnis des Gemeinwohls und der Bedeutung, die sie dem Begriff „Gemeinnützigkeit“ beimäßen.

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.

---

<sup>3</sup> (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).

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 müssen<sup>4</sup>. 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 kann<sup>5</sup>.

## **(2.) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses**

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

---

<sup>4</sup> Vgl. EuGH v. [9. 2. 2006](#), C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*, Slg. 2006, I-[0000](#), Rn. 23, IStR 2006, [238](#), BeckRS 2006, [70114](#)).

<sup>5</sup> 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](#)).

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 darstellen<sup>6</sup>, 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 kann<sup>7</sup>. 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

<sup>6</sup> 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](#))

<sup>7</sup> 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, DSStRE 1997, [514](#), BeckRS 2004, [75444](#)).

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 gewähren<sup>8</sup>.

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 werden<sup>9</sup>.

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 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, erweisen<sup>10</sup>.

### **(c) Kohärenz des nationalen Steuersystems**

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 gemeinwohlnützlichen Handelns der als gemeinnützig anerkannten Stiftungen entfallen lassen. Soweit diese eine unmittelbare

<sup>8</sup> Vgl. EuGH v. [4. 3. 2004](#), C-334/02, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2004, I-[2229](#), Rn. 29, IStR 2004, [275](#), BeckRS 2004, [76511](#))

<sup>9</sup> Vgl. EuGH, *Laboratoires Fournier*, Rn. 25).

<sup>10</sup> 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](#)).

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 kann<sup>11</sup>. Voraussetzung dafür ist jedoch das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch einen bestimmten Steuerabzug<sup>12</sup>.

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

<sup>11</sup> 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)

<sup>12</sup> 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](#)).

zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann<sup>13</sup>.

### **(III.) Ergebnis**

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

## **III. Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht**

### **1. Gemeinnützigkeitsrecht**

#### **a) Voraussetzungen**

Gemeinnützig ist ein Handeln, das die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet fördert. Körperschaften, die in diesem Sinne gemeinnützig sind, genießen Steuerprivilegien. Gemeinnützig können nur Körperschaften sein, nie natürliche Personen. Selbst Jesus Christus könnte von deutschen Finanzämtern nicht als gemeinnützig anerkannt werden.

Die Steuerprivilegien lassen sich damit rechtfertigen, dass gemeinnütziges Handeln den Staat entlastet, der sonst Steuergelder dafür aufzuwenden hätte. „Gemeinnützig“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, den die §§ 52 – 54 AO zu konkretisieren versuchen. Ein wichtiges zusätzliches Begriffsmerkmal ist die in § 55 AO verlangte Selbstlosigkeit. Wenn ein Großkonzern kräftige Gewinne macht, dient dies gewiss auch der Allgemeinheit auf materiellem Gebiet; es ist aber ebenso gewiss nicht selbstlos. Neben der Selbstlosigkeit weitere Anforderungen sind die Ausschließlichkeit und die Unmittelbarkeit gemeinnützigen Handelns.

Der Gemeinnützigkeitsbegriff ist trotz dieser Eingrenzungen unbestimmt. Wegen seiner finanziellen Folgen ist er auch Gegenstand von intensivem Lobbyismus. Zwar will § 52 Abs. 1 Satz 2 AO ausschließen, dass exklusive Kreise in den Genuss des Steuerprivilegs kommen (dies kann z.B. Bedeutung für die Gemeinnützigkeit von Golfclubs mit sehr hohen Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträgen haben). Je mehr man aber von § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO liest, desto weniger kann man sich des Eindrucks erwehren, hier seien Lobbyisten am Werk gewesen, trotz der Einschränkung „unter den Voraussetzungen des Absatzes 1“ zu

---

<sup>13</sup> 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).

Beginn von § 52 Abs. 2 AO. Die Förderung der Freizeitgestaltung ist privat- und nicht gemeinnützig.

## **b) Rechtsfolgen**

Während die tatbestandlichen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit in der AO geregelt sind, ergeben die Rechtsfolgen sich aus den einzelnen Steuergesetzen, die auf die AO verweisen. Die Rechtsfolge ist in der Regel eine Steuerbefreiung, so nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6, 20b GewStG, § 4 Nr. 16, 18, 22 und 25 und § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG (bei Letzterem eine Steuerermäßigung). Diese Rechtsfolge wird nicht durch einen gesonderten Bescheid, die Anerkennung als gemeinnützig, festgesetzt, sondern im Rahmen der regulären Steuerveranlagung der Körperschaft.

## **c) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – Zweckbetrieb**

Körperschaften, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, tun dies häufig nicht ausschließlich. Das Gesetz lässt Durchbrechungen des Ausschließlichkeitsgrundsatzes zu.

Nach § 64 Abs. 1 AO darf eine gemeinnützige Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne von § 14 AO unterhalten. Sie verliert dadurch ihren Steuervorteil nicht vollständig, sondern nur hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Bestimmte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe werden als sog. Zweckbetriebe weiter privilegiert. Liegen die Voraussetzungen des § 65 AO vor, so hat der Zweckbetriebe an dem Steuervorteil teil.

## **2. Spenden**

Spenden sind unentgeltliche Zuwendungen oder Geschenke, die steuerlich relevant sein können, wenn sie an gemeinnützige Körperschaften oder an politische Parteien gewährt werden.

Gemäß § 10b EStG dürfen Spenden an gemeinnützige Körperschaften vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Die Regelung gilt gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG auch für

Körperschaften. Nähere Regelungen enthalten die §§ 48 – 50 EStDV. Aus § 50 Abs. 1 EStDV ergibt sich die konstitutive Bedeutung von Spendenquittungen. Hinsichtlich des Betrages ergeben sich für die Abzugsfähigkeit Obergrenzen.

Spenden an politische Parteien unterliegen seit einer Entscheidung des BVerfG aus dem Jahr 1992 – BVerfGE 85, 264 – verfassungsrechtlichen Anforderungen. Es wird zwischen Klein- und Großspenden unterschieden. Kleinspenden sind Spenden bis 825, bei Ehepartnern bei 1650 Euro. Kleinspenden können in Höhe von 50 Prozent von der tariflichen Einkommensteuer abgezogen werden. Großspenden können, mit Obergrenzen, als Sonderausgaben im Rahmen der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Bei Großspenden liegen die Obergrenzen gemäß § 10b Abs. 2 EStG bei 1650, bei Ehepartnern bei 3300 Euro.

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Spendenquittung ausstellt, haftet gemäß § 10b Abs. 4 EStG für den Steuerausfall mit 40 v.H. des zugewendeten Betrages.