

## Ausschluss der Steuerbefreiung einer gemeinnützigen beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Stiftung gemeinschaftsrechtswidrig

EG Art. 43, 48, 49, 55, 56; KStG § 2 Nr. 1, § 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 3, § 8 Abs. 1; EStG § 21 Abs. 1 Nr. 1, § 49 Abs. 1 Nr. 6

**Art. 73b EG-Vertrag i. V. m. Art. 73d EG-Vertrag ist dahin auszulegen, dass er dem entgegensteht, dass ein Mitgliedstaat, der Vermietungseinkünfte, die als gemeinnützig anerkannte grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtige Stiftungen im Inland erzielen, von der Körperschaftsteuer befreit, wenn diese Stiftungen in diesem Staat niedergelassen sind, die gleiche Befreiung für entsprechende Einkünfte aber einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung des privaten Rechts, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, verweigert, weil diese im Inland nur beschränkt steuerpflichtig ist.**

*EuGH, Urt. v. 14. 9. 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer/FA München für Körperschaften*

### Sachverhalt:

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG), Art. 58 EG-Vertrag (jetzt Art. 48 EG), Art. 59 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 49 EG), Art. 66 EG-Vertrag (jetzt Art. 55 EG) und Art. 73b EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, einer Stiftung italienischen Rechts (im Folgenden: Stiftung), und dem FA München für Körperschaften (im Folgenden: FA) über die Unterwerfung bestimmter Einkünfte unter die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997.

### Rechtlicher Rahmen

#### Gemeinschaftsrecht

3 In Anhang I der RL 88/361/EWG des Rates vom 24. 6. 1988 zur Durchführung von Art. 67 des Vertrages [aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam] (ABl L 178, S. 5), der die Überschrift „Nomenklatur für den Kapitalverkehr gemäß Artikel 1 der Richtlinie“ trägt, heißt es in der Einleitung:

„In dieser Nomenklatur werden die Kapitalbewegungen nach der ökonomischen Natur der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, ausgedrückt in Landeswährung oder in Fremdwährungen, gegliedert.

Der in dieser Nomenklatur genannte Kapitalverkehr umfasst:

- alle für die Durchführung des Kapitalverkehrs erforderlichen Geschäfte: Abschluss und Ausführung der Transaktion und damit zusammenhängende Transferzahlungen. Die Transaktion erfolgt im Allgemeinen zwischen Gebietsansässigen verschiedener Mitgliedstaaten; es kommt jedoch vor, dass bestimmte Kapitalbewegungen von einer einzigen Person für eigene Rechnung getätigt werden (beispielsweise Vermögenstransfers von Auswanderern);
- die von natürlichen oder juristischen Personen getätigten Geschäfte ...;
- den Zugang des Marktteilnehmers zu allen Finanzverfahren, die auf dem für die Durchführung des Geschäfts in Anspruch genommenen Markt zur Verfügung stehen. Beispielsweise umfasst der Begriff des Erwerbs von Wertpapieren und anderen Finanzinstrumenten nicht nur die Kassageschäfte, sondern alle zur Verfügung stehenden Geschäftsformen, wie Termingeschäfte, Optionsgeschäfte oder Geschäfte mit Optionsscheinen, Tauschgeschäfte gegen andere Vermögenswerte usw. ...;
- die Liquidation oder Abtretung der gebildeten Guthaben, die Repatriierung des Erlöses aus dieser Liquidation ... oder die Verwendung dieses Erlöses an Ort und Stelle in den Grenzen der Gemeinschaftsverpflichtungen;
- die Kredit- oder Darlehensrückzahlungen.

Diese Nomenklatur ist keine erschöpfende Aufzählung zur Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs; sie enthält nämlich eine Rubrik XIII – F „Sonstiger Kapitalverkehr: Verschiedenes“. Sie ist mithin nicht im Sinne einer Einschränkung des Geltungsbereichs des in Artikel 1 dieser Richtlinie niedergelegten Grundsatzes einer vollständigen Liberalisierung des Kapitalverkehrs zu verstehen.“

4 Die Nomenklatur umfasst dreizehn verschiedene Kategorien von Kapitalbewegungen. In der Rubrik II mit der Überschrift „Immobilieninvestitionen“ findet sich:

„A. Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Inland ...“

#### Nationale Regelung

5 Die einschlägigen Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1996 (im Folgenden: KStG) lauten:

„§ 2 Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind

## RECHTSPRECHUNG

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

## § 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 [1977; im Folgenden: AO]). 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. ...“

6 Die einschlägigen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes von 1990 (im Folgenden: EStG) lauten 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 Abs. 4) sind ...

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

**Das Ausgangsverfahren und die Vorabentscheidungsfrage**

7 Die nach italienischem Recht als gemeinnützig anerkannte Stiftung ist Eigentümerin eines Geschäftsgrundstücks in München.

8 Das FA unterwarf die Einkünfte, die die Stiftung aus der Vermietung und Verpachtung (VuV) dieses Geschäftsgrundstücks erzielt, für das Steuerjahr 1997 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 VuV dieses Geschäftsgrundstücks werden von einer deutschen Hausverwaltung erbracht.

9 Aus der im Streitjahr geltenden 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.

10 Aus den Angaben des vorlegenden Gerichts geht hervor, dass die Stiftung im Streitjahr gemeinnützige Zwecke i. S. der §§ 51 bis 68 AO verfolgte. Nach Ansicht dieses Gerichts setzt eine Förderung der Allgemeinheit i. S. von § 52 dieses Gesetzes nicht voraus, dass die Fördermaßnahmen deutschen Staatsangehörigen zu Gute kommen. Demzufolge sei die Stiftung an sich gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, ohne dass sie mit ihren Einkünften gemäß Satz 2 und Satz 3 dieser Vorschrift der Steuer zu unterwerfen sei, weil die Vermietung nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehe und keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. von § 14 Abs. 1 AO darstelle.

11 Da die Stiftung jedoch ihren Sitz und ihre Leitung in Italien habe, erziele sie in Deutschland ihre Vermietungseinkünfte im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht. Daraus folge, dass § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG anzuwenden sei, wonach die Steuerbefreiung,

die u. a. für Körperschaften gelte, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen, für beschränkt Steuerpflichtige keine Geltung habe. Nach dieser Vorschrift unterliege die Stiftung wegen ihrer inländischen Einkünfte aus der Vermietung des Geschäftsgrundstücks der Körperschaftsteuer.

12 Die Stiftung legte gegen den Steuerbescheid von 1997 mit der Begründung Einspruch ein, dass sie als eine als gemeinnützig anerkannte Stiftung von der Steuer hätte befreit werden müssen; dieser Einspruch wurde zurückgewiesen. Sie erhob daraufhin Klage beim FG München; diese blieb ohne Erfolg. Die Stiftung hat sodann Revision beim BFH eingelegt, der sich fragt, ob der in § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG vorgesehene Ausschluss der Steuerbefreiung von Körperschaften mit den Anforderungen des Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

13 Der BFH hat deshalb beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen (BFH v. 14. 7. 2004, I R 94/02, DStR 2004, 1644):

Widerspricht es Art. 52 i. V. m. Art. 58, Art. 59 i. V. m. den Art. 66 und 58 sowie Art. 73b EG-Vertrag, 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?

**Gründe:****Zur Vorabentscheidungsfrage**

14 Die Frage des BFH geht im Wesentlichen dahin, ob die Bestimmungen des EG-Vertrags über das Niederlassungsrecht, den freien Dienstleistungsverkehr und/oder den freien Kapitalverkehr dem entgegenstehen, dass ein Mitgliedstaat, der Vermietungseinkünfte, die als gemeinnützig anerkannte grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtige Stiftungen im Inland erzielen, von der Körperschaftsteuer befreit, wenn diese Stiftungen in diesem Staat niedergelassen sind, die gleiche Befreiung für entsprechende Einkünfte aber einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung des privaten Rechts, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, verweigert, weil diese im Inland nur beschränkt steuerpflichtig ist.

15 Zunächst ist festzustellen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urt. v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16, BeckRS 2004, 77812; v. 10. 3. 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg. 2005, I-2057, NJW 2005, 2213, Randnr. 14; und v. 23. 2. 2006, C-513/03, *Van Hilten-van der Heijden*, Slg. 2006, I-0000, DStRE 2006, 851, Randnr. 36).

16 Sodann ist zu prüfen, ob die Stiftung sich in Anbetracht des Sachverhalts der vorliegenden Rechtssache auf die Vorschriften über das Niederlassungsrecht, auf die Vorschriften über den freien Dienstleistungsverkehr und/oder auf die Vorschriften über den freien Kapitalverkehr berufen kann.

**Bestimmungen des EG-Vertrags über Niederlassungsfreiheit ...**

17 Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 52 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 festgelegten umfasst, ist gemäß Art. 58 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

## RECHTSPRECHUNG

oder Agentur auszuüben. (Urt. v. 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Slg. 1999, I-6161, BeckRS 2004, 76207, Randnr. 35; v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837, DStR 2005, 2168, Randnr. 30; und v. 23. 2. 2006, C-471/04, *Keller Holding*, Slg. 2006, I-0000, DStR 2006, 414, Randnr. 29).

18 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist der Begriff der Niederlassung ein sehr weiter Begriff, der die Möglichkeit für einen Gemeinschaftsangehörigen impliziert, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als seines Herkunftsstaats teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen, wodurch die wirtschaftliche und soziale Verflechtung innerhalb der Gemeinschaft im Bereich der selbstständigen Tätigkeiten gefördert wird (vgl. in diesem Sinne Urt. v. 21. 6. 1974, 2/74, *Reyners*, Slg. 1974, 631, Randnr. 21; und v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 25, BeckRS 2004, 77557).

#### ... nicht anwendbar mangels dauernder Präsenz im Aufnahmemitgliedstaat

19 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. Aus der Schilderung des Sachverhalts durch das vorlegende Gericht geht aber hervor, dass die Stiftung in Deutschland keine Geschäftsräume für die Ausübung ihrer Tätigkeiten besitzt und dass die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der VuV des Grundbesitzes von einer deutschen Hausverwaltung erbracht werden.

20 Demzufolge finden die Bestimmungen der Niederlassungsfreiheit unter Umständen wie denjenigen des Ausgangsverfahrens keine Anwendung.

#### Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit

21 Sodann ist zu prüfen, ob die Stiftung sich auf die Art. 73b bis 73g EG-Vertrag über den freien Kapitalverkehr berufen kann.

22 Der EG-Vertrag enthält keine Definition der Begriffe des Kapital- und des Zahlungsverkehrs. Da jedoch Art. 73b EG-Vertrag im Wesentlichen den Inhalt von Art. 1 der RL 88/361 übernommen hat und ungeachtet dessen, dass diese RL 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 RL den Hinweischarakter für die Definition des Begriffes des Kapitalverkehrs, den sie vor dem In-Kraft-Treten der Art. 73b ff. EG-Vertrag hatte, wobei die in ihr enthaltene Aufzählung gemäß ihrer Einleitung nicht erschöpfend ist (vgl. in diesem Sinne u. a. Urt. v. 16. 3. 1999, C-222/97, *Trummer und Mayer*, Slg. 1999, I-1661, BeckRS 2004, 75206, Randnr. 21; 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, NJW 2002, 2307, Randnr. 30, sowie v. 23. 2. 2006, C-513/03, a. a. O., Randnr. 39).

23 Unstreitig verfügt die Stiftung, deren Sitz sich in Italien befindet, in München über ein Geschäftsgrundstück, das sie vermietet. Unter den in Anhang I der RL 88/361 aufgezählten Kapitalbewegungen sind im Abschnitt II mit der Überschrift „Immobilieninvestitionen“ Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Inland genannt.

24 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.

25 Nach Art. 73b EG-Vertrag sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten.

26 Um festzustellen, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs i. S. von Art. 73b 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.

#### Regelung stellt grundsätzlich verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar

27 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.

28 Nach alledem stellt eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag grundsätzlich verboten ist.

#### Prüfung von Rechtfertigungen der Beschränkung

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

30 Nach Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag berührt Art. 73b nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.

31 Art. 73d 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. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag vorgesehene Ausnahme wird ihrerseits durch Art. 73d Abs. 3 EG-Vertrag eingeschränkt, wonach die in Art. 73d Abs. 1 genannten nationalen Maßnahmen „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 73b darstellen [dürfen]“ (vgl. Urt. v. 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, DStRE 2004, 1220, Randnr. 28).

32 Daher ist zwischen nach Art. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag erlaubten Ungleichbehandlungen und nach Art. 73d Abs. 3 verbotenen willkürlichen Diskriminierungen oder verschleierten Beschränkungen zu unterscheiden. Nach der Rechtsprechung kann aber eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren streitige, 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 ist (vgl. in diesem Sinne Urt. v. 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, IStR 2000, 432, Randnr. 43; und v. 7. 9. 2004, C-319/02, a. a. O., Randnr. 29). 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,

## RECHTSPRECHUNG

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

33 Das FA sowie die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs machen 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.

34 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 belastete, während sowohl die satzungsmäßigen als auch die tatsächlichen gemeinnützigen Tätigkeiten der Zweitgenannten nur die Italienische Republik und die Schweizer Eidgenossenschaft betrafen.

35 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.

36 Keinem dieser Argumente ist zu folgen.

37 Erstens dürfen die Mitgliedstaaten zwar 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.

38 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.

39 Zweitens trifft es zu, dass, wie die Generalanwältin in Nr. 94 ihrer Schlussanträge feststellt, 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 (vgl. in diesem Sinne Urt. v. 9. 2. 2006, C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*, Slg. 2006, I-0000, IStR 2006, 238, Randnr. 23). 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.

40 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 ha-

ben, die Stellen dieses Mitgliedstaats dieser Stiftung das Recht auf Gleichbehandlung nicht allein aus dem Grund verwehren, dass sie nicht im Inland niedergelassen ist.

41 Im Ausgangsverfahren stellt das vorlegende Gericht fest, dass die Stiftung im Streitjahr gemeinnützige Zwecke i. S. der §§ 51 bis 68 AO verfolgt und auch die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG erfüllt habe.

#### Unterschiedliche Behandlung trotz objektiv vergleichbarer Situation

42 Unter Umständen wie denjenigen des Ausgangsverfahrens 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. 73d Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag erlaubte Ungleichbehandlung darstellen kann, es sei denn, dass sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann (vgl. in diesem Sinne EuGH v. 6. 6. 2000, C-35/98, a. a. O., Randnr. 46, und v. 7. 9. 2004, C-319/02, a. a. O., Randnr. 29; sowie v. 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich*, Slg. 2006, I-0000, DStRE 2006, 468, Randnr. 38).

43 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, sind vor dem Gerichtshof Ziele angeführt worden, 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.

#### Verfolgung kultureller Zwecke ...

44 Erstens vertritt das FA die Auffassung, dass die Steuerbegünstigung 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 Art. 128 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 151 EG) gedeckt sei und dass die für inländische Stiftungen, die ausschließlich Erziehungs- und Ausbildungszwecke verfolgten, geltenden Ausnahmenvorschriften daher mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar seien

#### ... im Inland nicht erforderlich

45 Dem 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 (vgl. in diesem Sinne Urt. 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, NJW 2004, 1584, Randnr. 46), doch lassen die Informationen, über die der Gerichtshof verfügt, 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.

#### Schwierigkeit der steuerlichen Kontrolle ...

46 Zweitens tragen sowohl das FA als auch die deutsche Regierung, Irland und die Regierung des Vereinigten Königreichs vor, die im Ausgangsverfahren streitige Steuerregelung sei zum einen durch die Schwierigkeit der Prüfung, ob und inwieweit eine im Ausland niedergelassene, als gemeinnützig an-

## RECHTSPRECHUNG

erkannte Stiftung tatsächlich die satzungsmäßigen Zwecke im Sinne der inländischen Rechtsvorschriften erfülle, und zum anderen durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die tatsächliche Geschäftsführung dieser Stiftung zu prüfen.

47 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass die Wirksamkeit der Steueraufsicht ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, der eine Beschränkung der vom EG-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann (vgl. Urt. v. 20. 2. 1979, 120/78, *Reue-Zentral* [„*Cassis de Dijon*“], Slg. 1979, 649, Randnr. 8; und v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471, DStRE 1997, 514, Randnr. 31).

### ... rechtfertigt Beschränkung hier nicht

48 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 gewähren (vgl. in diesem Sinne Urt. v. 4. 3. 2004, C-334/02, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2004, I-2229, IStR 2004, 275, Randnr. 29).

49 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 (vgl. in diesem Sinne EuGH v. 10. 3. 2005, C-39/04, a. a. O., Randnr. 25).

50 Darüber hinaus können die betroffenen Finanzbehörden sich auf Grund der RL 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 RL 2004/106/EG des Rates vom 16. 11. 2004 (ABl L 359, S. 30), an die Behörden eines anderen Mitgliedstaats wenden, um alle Einkünfte 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 (vgl. in diesem Sinne Urt. v. 28. 10. 1999, C-55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641, DStRE 2000, 114, a. a. O., Randnr. 26, und v. 26. 6. 2003, C-422/01, *Skandia und Ramstedt*, Slg. 2003, I-6817, BeckRS 2004, 77168, Randnr. 42).

### Kohärenz des Steuersystems ...

51 Drittens macht die deutsche Regierung geltend, eine gebietsfremden Stiftungen gewährte Befreiung von der Körperschaftsteuer auf die Einkünfte, die sie aus der Verwaltung des Vermögens bezögen, über das sie in Deutschland verfügten, gefährde 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 übernähmen, träten sie an die Stelle des Staates, der ihnen dafür eine Steuervergünstigung gewähren könne,

ohne gegen seine Verpflichtung zur Gleichbehandlung zu verstoßen.

52 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bejaht, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, eine Einschränkung der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundrechte rechtfertigen kann (Urt. v. 28. 1. 1992, C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249, Randnr. 28, BeckRS 2004, 74945; und v. 28. 1. 1992, C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg. 1992, I-305, Randnr. 21, BeckRS 2004, 76146).

53 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 feststeht (vgl. in diesem Sinne Urt. v. 14. 11. 1995, C-484/93, *Svensson und Gustavsson*, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 18, BeckRS 2004, 77468; v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 58, DStR 1996, 1085; und v. 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, DStRE 1998, 636, Randnr. 29; sowie v. 28. 10. 1999, C-55/98, a. a. O., Randnr. 24; und v. 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, Slg. 2002, I-10829, DStRE 1998, 636, Randnr. 52).

54 Wie aus den Randnummern 21 bis 23 des Urteils *Bachmann* sowie 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 (EuGH v. 7. 9. 2004, C-319/02, a. a. O., Randnr. 42).

### ... hier kein Rechtfertigungsgrund

55 Dem Vorbringen der deutschen Regierung, mit der diese die Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs mit der Notwendigkeit rechtfertigen will, die Kohärenz ihrer steuerlichen Regelung sicherzustellen, ist jedoch nicht zu folgen.

56 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.

57 Zum anderen mag der Wunsch, die Steuerbefreiung den als gemeinnützig anerkannten Stiftungen vorzubehalten, die politische 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. Auf dieser Grundlage gelangt dieses Gericht zu dem Ergebnis, dass die im Ausgangsverfahren betroffene Stiftung in den Genuss der Befreiung kommen könnte, wenn sie ihren Sitz unter Beibehaltung derselben Zielsetzungen nach Deutschland verlagern würde.

### Keine Rechtfertigung wegen einer Gefährdung der Besteuerungsgrundlage

58 Viertens unterstreicht die deutsche Regierung, dass die Weigerung, beschränkt steuerpflichtigen Stiftungen die Steuerbefreiung zu gewähren, durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Besteuerungsgrundlage zu erhalten.

59 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 kann je-

doch die Verringerung von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann. (vgl. in diesem Sinne EuGH v. 6. 6. 2000, C-35/98, a. a. O., Randnr. 59; v. 3. 10. 2002, C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147, DStRE 2002, 1441, Randnr. 56, sowie v. 21. 11. 2002, C-436/00, a. a. O., Randnr. 50, und v. 7. 9. 2004, C-319/02, a. a. O., Randnr. 49).

### **Keine Rechtfertigung wegen Kriminalitätsbekämpfung**

60 Fünftens ist in der mündlichen Verhandlung, insbesondere vom FA und von der deutschen Regierung, vorgetragen worden, 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.

61 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 hinausgeht (vgl. in diesem Sinne Urt. v. 6. 11. 2003, C-243/01, *Gambelli*, Slg. 2003, I-13031, NJW 2004, 139, Randnr. 74).

62 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 73b EG-Vertrag i. V. m. Art. 73d EG-Vertrag dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass ein Mitgliedstaat, der Vermietungseinkünfte, die als gemeinnützig anerkannte grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtige Stiftungen im Inland erzielen, von der Körperschaftsteuer befreit, wenn diese Stiftungen in diesem Staat niedergelassen sind, die gleiche Befreiung für entsprechende Einkünfte aber einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung des privaten Rechts, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, verweigert, weil diese im Inland nur beschränkt steuerpflichtig ist.