

SCHLUSSANTRÄGE DER FRAU GENERALANWALT

CHRISTINE STIX-HACKL

vom 15. Dezember 2005<sup>1</sup>

**I — Einleitung**

1. In dieser Rechtssache soll der Gerichtshof im Wesentlichen klären, inwieweit eine ausländische Stiftung, die die einzelstaatlichen Anforderungen an die Gemeinnützigkeit erfüllt, aufgrund der Belegenheit ihres Sitzes im Bereich der direkten Steuern im Hinblick auf die Besteuerung bestimmter inländischen Einkünfte schlechter behandelt werden darf als eine entsprechende inländische Stiftung.

**B — Nationales Recht**

3. Die einschlägigen Bestimmungen des deutschen Körperschaftsteuergesetzes<sup>2</sup> (im Folgenden: KStG) lauten wie folgt:

„§ 2

Beschränkte Steuerpflicht

**II — Rechtlicher Rahmen**

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind

**A — Vorschriften des Gemeinschaftsrechts**

2. Die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts, um deren Auslegung ersucht wird, sind die Artikel 52 (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG), 58 (jetzt Artikel 48 EG), 59 (nach Änderung jetzt Artikel 49 EG), 66 (jetzt Artikel 55 EG) und 73b (jetzt Artikel 56 EG) EG-Vertrag.

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

„§ 5

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Körperschaftsteuergesetz 1996 in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. Februar 1996 (BGBl. I S. 340, BStBl. I S. 166).

Befreiungen

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

(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit

„§ 8

...

Ermittlung des Einkommens

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

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

4. Die einschlägigen Bestimmungen des deutschen Einkommensteuergesetzes (im Folgenden: EStG) lauten wie folgt:

„§ 21

...

[Vermietung und Verpachtung]

(2) Die Befreiungen nach Absatz 1 gelten nicht

(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 ...“

Steuerjahr 1997 der Körperschaftsteuer unterwarf. Die Stiftung unterhält in Deutschland keine eigenen Geschäftsräume und auch keine eingetragene Zweigniederlassung. Sie wird auch nicht über eine deutsche Tochtergesellschaft tätig. Die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung des Grundbesitzes werden von einer deutschen Hausverwaltung erbracht.

7. Nach ihrer für das Streitjahr 1997 maßgeblichen Satzung verfolgt die Stiftung ausschließlich Ausbildungs- und Erziehungszwecke durch Unterstützung der Lehrfächer der klassischen Herstellung von Saiteninstrumenten und Streichinstrumenten sowie der Musikgeschichte und der Musikwissenschaft im Allgemeinen. Die Stiftung darf eine oder mehrere Studienbeihilfen stiften, die jungen Schweizern, vorzugsweise aus Bern, den Aufenthalt in Cremona für die ganze Periode des Unterrichts ermöglichen.

### III — Sachverhalt und Verfahren

5. Die Klägerin, das Centro di Musicologia Walter Stauffer (im Folgenden: Stiftung) ist eine Stiftung italienischen Rechts mit Sitz in Italien.

6. Die Stiftung ist Eigentümerin eines Geschäftsgrundstücks in München und erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die das Finanzamt München (im Folgenden: beklagtes Finanzamt) für das

8. Dem Vorabentscheidungsersuchen des deutschen Bundesfinanzhofs liegt die Annahme zugrunde, dass die Stiftung im Streitjahr gemeinnützige Zwecke verfolgte und die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 Satz 1 KStG erfüllte, wobei eine teilweise Steuerpflicht mit diesen Einkünften nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 Sätze 2 und 3 ausschied, weil die Vermietung nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausging und damit kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb war.

9. Der Bundesfinanzhof weist insbesondere darauf hin, dass eine Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 der deutschen Abgabenordnung (im Folgenden: AO 1977) nicht voraussetze, dass die Fördermaßnahmen den Bewohnern oder Staatsangehörigen Deutschlands zugute kommen.

10. Ungewiss sei aus der Sicht des Bundesfinanzhofs vor dem Hintergrund der tatrichterlichen Feststellungen allein, ob die Stiftung auch den Anforderungen an ihre tatsächliche Geschäftsführung genüge, insbesondere, ob sie ihre vereinnahmten Mittel zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwende. Der Bundesfinanzhof erwägt insoweit eine Zurückverweisung an das Finanzgericht.

11. Da die Stiftung die Vermietungseinkünfte wegen ihres Sitzes und ihrer Stiftungsleitung in Italien im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 6 EStG in Verbindung mit § 21 EStG und § 2 Nummer 1, § 8 Absatz 1 KStG erzielt, greife nach Angabe des Bundesfinanzhofs § 5 Absatz 2 Nummer 3 KStG (nunmehr § 5 Absatz 2 Nummer 2 KStG) ein, wonach die Steuerbefreiung für beschränkt Steuerpflichtige nicht gilt. Die Stiftung wäre daher mit den inländischen Einkünften aus der Vermietung des Geschäftsgrundstücks steuerpflichtig.

12. Die gegen die Veranlagung zur Körperschaftsteuer gerichtete Klage der Stiftung wurde vom Finanzgericht München abgewiesen. Die Stiftung legte daraufhin Revision beim Bundesfinanzhof ein, der es für fraglich hält, ob der Ausschluss gebietsfremder Körperschaften von der Steuerbefreiung in § 5 Absatz 2 Nummer 3 KStG gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen standhält. Der Bundesfinanzhof hält einen Verstoß gegen die Niederlassungs-, die Dienstleistungs- und/oder die Kapitalverkehrsfreiheit für möglich.

13. Insbesondere ist der Bundesfinanzhof der Auffassung, dass es vorliegend der Eröffnung des Schutzbereiches der Grundfreiheiten nicht entgegenstehe, dass Artikel 58 Absatz 2 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 Absatz 2 EG) für Gesellschaften die Verfolgung eines „Erwerbszwecks“ vorsieht. Darunter werde nicht nur eine Gewinnmaximierung verstanden, sondern darüber hinausgehend jegliche Tätigkeit, die zum Wirtschaftsleben gehöre, wenn sie erwerbsorientiert sei und gegen Entgelt erbracht werde. So gesehen könnte auch die Vermietung von Grundbesitz, wie vorliegend, Erwerbszwecken in diesem Sinne dienen.

14. Dem vorlegenden Gericht erscheint es auch zweifelhaft, ob die unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger und gebietsfremder gemeinnütziger Stiftungen infolge des Kohärenzgrundsatzes gerechtfertigt ist. Der Kohärenzgrundsatz bestimme, dass die Steuerbefreiung das Korrelat zu den gemeinnützigen Zwecken sei. Es könnte zwar sein,

dass die Gemeinnützigkeit einer ausländischen Stiftung, die ihre Zwecke im Ausland verfolgt, Deutschland nicht zugute komme. Der Bundesfinanzhof hebt jedoch hervor, dass § 52 Absatz 1 AO 1977 die steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht von der Förderung der inländischen Allgemeinheit abhängig mache. Die vermeintliche Korrespondenz zwischen Vorteilsanrechnung und Steuerbefreiung im deutschen Steuerrecht knüpfe so gesehen also nicht an die Gemeinnützigkeit, sondern an die unbeschränkte/beschränkte Steuerpflicht oder an den inländischen/ausländischen Sitz der jeweiligen Stiftung an, was nicht mehr kohärent sei.

15. Durch Beschluss vom 14. Juli 2004 hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und den Gerichtshof um Vorabentscheidung über folgende Frage zu ersuchen:

Widerspricht es Artikel 52 i. V. m. Artikel 58, Artikel 59 i. V. m. Artikel 66 und 58 sowie Artikel 73b EGV, 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?

#### IV — Zur Vorlagefrage

16. Zunächst ist auf die aufgrund des gemeinnützigen Charakters der betreffenden Stiftung kontroverse Diskussion betreffend die grundsätzliche Eröffnung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten einzugehen (A). In weiterer Folge ist zu prüfen, welche Grundfreiheit im Hinblick auf die Erzielung von Einkünften aus der Vermietung einer Liegenschaft in einem anderen Mitgliedstaat als dem Sitzstaat heranzuziehen ist (B). Nach einer Klärung dieser Vorfragen wäre dann auf die Frage einer Beschränkung der allfällig einschlägigen Grundfreiheit einzugehen (C). Sollte eine gemeinschaftsrechtlich relevante Beschränkung einer oder mehrerer Grundfreiheiten festzustellen sein, wären schließlich allfällige Rechtfertigungsgründe zu prüfen (D).

#### A — Zur grundsätzlichen Eröffnung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten

##### 1. Wesentliches Vorbringen der Beteiligten

17. Die *deutsche Regierung* ist der Ansicht, dass der Schutzbereich der Grundfreiheiten gar nicht eröffnet sei, da die deutschen Steuervorschriften betreffend gemeinnützige Einrichtungen einen sozialen Regelungsge-

halt hätten. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes seien solche Vorschriften nur dann auf ausländische Gemeinschaftsbürger anzuwenden, wenn zwischen dem Gemeinschaftsbürger und dem betreffenden Mitgliedstaat eine hinreichend enge Verknüpfung bestehe, was vorliegend nicht der Fall sei.

18. Das beklagte *Finanzamt München* fügt hinzu, dass Stiftungsrecht zur Landeskulturpolitik gehöre, in die die Europäische Union nicht harmonisierend eingreifen dürfe. Entsprechendes gelte auch für die Bildungspolitik.

19. Der *Chief State Solicitor Irlands* trägt im Wesentlichen vor, dass die Vorschriften des EG-Vertrags, die die vier Freiheiten schützen und garantieren, ohne Einfluss auf die Wirkung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit für steuerliche Zwecke in einem Mitgliedstaat zu bleiben hätten. Darüber hinaus setze die Geltung der Grundfreiheiten voraus, dass eine Einrichtung Tätigkeiten ausübe, welche wirtschaftlichen Erwerbszwecken dienen.

20. Dagegen betont die *Kommission*, dass die sozialpolitische Motivation der fraglichen steuerlichen Regelung der Anwendbarkeit des EG-Vertrags nicht entgegenstehe. Die *Stiftung* gibt weiters zu bedenken, dass die fehlende Harmonisierung des Gemeinnützigkeits- oder Steuerrechts auf Gemeinschaftsebene dem Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nicht entgegenstehe. Nach

ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes müssten auch die bei den Mitgliedstaaten verbliebenen Regelungskompetenzen unter Beachtung der Grundfreiheiten ausgeübt werden.

## 2. Rechtliche Würdigung

21. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes der Bereich der direkten Steuern als solcher nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt, die Mitgliedstaaten jedoch die ihnen auf diesem Gebiet verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen<sup>3</sup>.

22. Auch die von der deutschen Regierung hervorgehobene sozialpolitische Zielsetzung der in Rede stehenden nationalen Regelung vermag nicht die grundsätzliche Eröffnung des Schutzbereichs der Grundfreiheiten in Frage zu stellen. Die Kommission hat meines Erachtens zu Recht hervorgehoben, dass die Ausnahmebestimmung des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG keine soziale Vergünstigung, sondern vielmehr eine steuerliche Ausnahmeregelung mit sozialpolitischer Motivation darstellt.

3 — Siehe insbesondere die Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21) und vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02 (Manninen, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 19).

23. Selbst unter der Annahme, dass die betreffende Bestimmung dem Bereich sozialer Vergünstigungen entsprechend dem Vortrag der deutschen Regierung zuzuordnen ist — *quod non* —, ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof auch in jenem Bereich von der grundsätzlichen Maßgeblichkeit des Gemeinschaftsrechts ausgeht: In den Urteilen vom 28. April 1998 in den Rechtssachen C-120/95<sup>4</sup> und C-158/96<sup>5</sup> hat der Gerichtshof festgehalten, dass „[i]n Ermangelung einer Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene ... das Recht eines jeden Mitgliedstaats [bestimmt], unter welchen Voraussetzungen zum einen ein Recht auf Anschluss an ein System der sozialen Sicherheit oder eine Verpflichtung hierzu ... und zum anderen ein Anspruch auf Leistung ... besteht“, dass aber gleichwohl „die Mitgliedstaaten ... bei der Ausübung dieser Befugnis das Gemeinschaftsrecht beachten“ müssen, sodass im Ergebnis der Umstand, „[d]ass die streitige Regelung zum Bereich der sozialen Sicherheit gehört, ... die Anwendung der Artikel 59 und 60 EG-Vertrag nicht aus[schließt]“. An der in meinen Schlussanträgen vom 12. Mai 2005 in der Rechtssache C-512/03, *Blankaert*, dargestellten Auffassung<sup>6</sup>, dass die Zuordnung einer Norm zum Steuer- oder Sozialrecht die grundsätzliche Wahrung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben nicht berührt, halte ich so fest.

24. Die Mitwirkung einer Einrichtung an der Verwirklichung von sozialpolitischen Zielen schließt die Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts nicht grundsätzlich aus; ent-

scheidend ist vielmehr, ob die Einrichtung hierbei eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt<sup>7</sup>.

25. Zu klären ist nun, welche Grundfreiheit heranzuziehen ist.

## B — Zu den einschlägigen Grundfreiheiten

### 1. Wesentliches Vorbringen der Beteiligten

26. Die *Stiftung* vertritt die Auffassung, dass ihr die Tätigkeit der Hausverwaltung, die das Geschäftsgrundstück bewirtschaftet, als ständige Präsenz im Inland zuzurechnen sei. Daher falle die Verwaltung ihres Gebäudes in den Anwendungsbereich der freien Niederlassung. Für den Fall, dass der Gerichtshof nicht dieser Meinung sei, sei ihre Tätigkeit unter dem Gesichtspunkt der Dienstleistungsfreiheit zu betrachten, da sie grenzüberschreitend eine Dienstleistung gegen Entgelt erbringe. Jedenfalls sei ihre wirtschaftliche Tätigkeit aber von der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst. Denn Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom

4 — Decker (Slg. 1998, I-1831, Randnrn. 22 ff.).

5 — Kohll (Slg. 1998, I-1931, Randnrn. 18 ff.).

6 — Nr. 65 dieser Schlussanträge (Urteil vom 8. September 2005, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht).

7 — Hievon ging der Gerichtshof offenbar aus, als er in seinem Urteil vom 22. Mai 2003 in der Rechtssache C-355/00 (*Freskot*, Slg. 2003, I-5263) feststellte, dass die mögliche Beeinträchtigung des freien Dienstleistungsverkehrs aufgrund eines Pflichtversicherungssystems gegebenenfalls durch die sozialpolitischen Ziele dieses Systems gerechtfertigt werden kann. Siehe zuletzt auch die Schlussanträge von Generalanwalt Poiares Maduro vom 10. November 2005 in der abhängigen Rechtssache C-205/03 P (*FENIN*) betreffend die Anwendung des Unternehmensbegriffs auf Träger eines nationalen Gesundheitssystems.

24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam)<sup>8</sup> stelle eine Nomenklatur für den Kapitalverkehr auf, und die Erzielung von Einkünften gehöre zum Kapitalverkehr im Sinne von Punkt II Buchstabe A, worin die Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Inland genannt würden. In den Begriffsbestimmungen dieser Nomenklatur werden solche Investitionen als Kauf von Grundstücken zu Erwerbszwecken oder persönlichen Zwecken durch Privatpersonen definiert.

27. Die *Kommission* hält hingegen den Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit für nicht eröffnet. Zwar erbringe die Stiftung grenzüberschreitend eine Dienstleistung gegen Entgelt, die Dienstleistungsfreiheit trete aber gegenüber der vorliegend einschlägigen Kapitalverkehrsfreiheit subsidiär zurück. Entgegen der Auffassung der Stiftung führt die Kommission weiters aus, dass der sachliche Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit vorliegend nicht eröffnet ist, da die Vermietung des Grundstücks in Deutschland nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausginge und somit keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne der Niederlassungsfreiheit darstelle hätte.

28. Das beklagte *Finanzamt*, die *Regierung des Vereinigten Königreichs* und — hilfsweise

— die *deutsche Regierung* und der *Chief State Solicitor Irlands* machen hingegen geltend, dass Artikel 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) dahin gehend auszulegen sei, dass er alle Rechtsträger vom Anwendungsbereich der Artikel 52 (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) und 59 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 49 EG) ausnehme, deren Satzung ergebe, dass sie keinen Erwerbszweck hätten, gleichgültig, ob sie wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgingen oder nicht. Die Regierung des Vereinigten Königreichs sieht sich durch das Urteil vom 21. März 2002 in der Rechtssache C-174/00<sup>9</sup> bestätigt und fügt hinzu, der Gerichtshof habe sich vom insoweit abweichenden Vorschlag von Generalanwalt Cosmas in den Schlussanträgen vom 28. Jänner 1999 zur Rechtssache C-172/98<sup>10</sup> distanziert.

29. Das beklagte Finanzamt trägt in diesem Zusammenhang vor, dass der Begriff „Erwerbszweck“ im Sinne des Artikels 58 Absatz 2 EG-Vertrag so auszulegen sei, dass er über das bloße Auftreten als „Marktteilnehmer“ hinausgehe, denn er beziehe sich auf die innere Struktur der jeweiligen Organisation. Maßgeblich sei, ob die Stiftung nach ihrer Zielsetzung und nach ihren Statuten auch auf die Erzielung von positiven Einkünften ausgerichtet sei. Artikel 58 Absatz 2 EG-Vertrag ermögliche es den Mitgliedstaaten, Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, die entstehen könnten, wenn nicht gewinnorientierte Vereinigungen mit Unternehmen konkurrierten.

9 — Kennemer Golf (Slg. 2002, I-3293).

10 — Kommission/Belgien (Urteil vom 29. Juni 1999, Slg. 1999, I-3999).



30. Nach Auffassung der Regierung des Vereinigten Königreichs enthalte der vom nationalen Gericht geschilderte Sachverhalt keinen Hinweis darauf, dass die Kapitalverkehrsfreiheit nach Artikel 73b EG-Vertrag berührt wäre.

ist sie nur dann zu prüfen, wenn vorliegend weder der Schutzbereich der Niederlassungs- noch der der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet ist.

31. Die *italienische Regierung* hingegen nimmt an, dass diese Rechtssache unmittelbar unter die Vorschriften des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit falle. Die streitige deutsche Regelung widerspreche auch der Kapitalverkehrsfreiheit, weil nicht in Deutschland ansässige juristische Personen von Investitionen in diesem Staat abgehalten werden könnten.

33. Hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit ist zunächst anzumerken, dass die Beteiligten sich ausführlich zur Auslegung von Artikel 58 Absatz 2 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 Absatz 2 EG) geäußert haben, insoweit diese Bestimmung Personen des privaten Rechts, die keinen Erwerbszweck verfolgen, vom persönlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit — und in Verbindung mit Artikel 66 EG-Vertrag (jetzt Artikel 55 EG) der Dienstleistungsfreiheit — ausschließt. Ob und inwiefern eine gemeinnützige Stiftung einen Erwerbszweck verfolgt, ist allerdings nur zu klären, wenn die in Rede stehende Vermietungstätigkeit der Stiftung in den sachlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fällt.

## 2. Rechtliche Würdigung

### a) Einleitende Anmerkungen

32. Der deutsche Bundesfinanzhof bezieht sich in seiner Vorlagefrage auf die Vertragsbestimmungen betreffend die Niederlassungs-, die Dienstleistungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit. Da die Dienstleistungsfreiheit gemäß Artikel 60 Absatz 1 EG-Vertrag (jetzt Artikel 50 Absatz 1 EG) gegenüber den anderen zwei Grundfreiheiten subsidiär ist,

34. Die vorrangig zu klärende Frage ist daher, ob die in Rede stehende nationale Regelung am Maßstab der Niederlassungs- und/oder der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen ist. Sollte die von der Stiftung in Deutschland ausgeübte Tätigkeit in den sachlichen Anwendungsbereich einer dieser beiden Freiheiten bzw. beider Freiheiten fallen, wäre dann abschließend zu prüfen, ob die Stiftung zu den Begünstigten der betreffenden Freiheit gehört.

b) Abgrenzung zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit

35. Zwischen den Vorschriften über die Niederlassungsfreiheit und denjenigen über den freien Kapitalverkehr besteht ein enger Zusammenhang, der sich bereits aus den wechselseitigen Vorbehalten in Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag (jetzt Artikel 58 Absatz 2 EG) und Artikel 52 Absatz 2 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 Absatz 2 EG) erschließt.

36. Die Abgrenzung beider Grundfreiheiten hat den Gerichtshof in einer Reihe von Entscheidungen beschäftigt. Er ist in seiner bisherigen Rechtsprechung von einer parallelen Anwendbarkeit des freien Niederlassungsrechts einerseits und des freien Kapitalverkehrs andererseits ausgegangen. Dieser Rechtsprechung liegt die Prämisse zugrunde, dass die Vorschriften über den Kapitalverkehr nur in solchen Fällen die parallele Anwendung anderer Grundfreiheiten ausschließen, in denen es um Maßnahmen geht, die in spezifischer Weise die Kapitalströme regeln. Werden die Kapitalströme jedoch mittelbar dadurch betroffen, dass die Ausübung einer wirtschaftlichen Aktivität in einem anderen Mitgliedstaat erschwert wird, so ist jedenfalls auch die für die jeweilige Aktivität geltende Grundfreiheit einschlägig<sup>11</sup>.

11 — Urteile vom 28. Jänner 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249, Randnr. 34) und vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93 (Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955).

37. Überschneidungen zwischen Kapital- und Niederlassungsfreiheit bestehen vor allem, wenn einzelstaatliche Rechtsvorschriften Direktinvestitionen etwa in Form von Beteiligungen<sup>12</sup> oder den Erwerb von Grundstücken zur Ausübung einer grenzüberschreitenden Erwerbstätigkeit<sup>13</sup> betreffen.

38. Aus Artikel 54 Absatz 2 Buchstabe e EG-Vertrag (jetzt Artikel 44 Absatz 2 Buchstabe e EG) folgt einerseits, dass die Niederlassungsfreiheit auch den Erwerb der dazu erforderlichen gewerblich genutzten Immobilien umfasst. Andererseits stellen Immobilieninvestitionen eine Kapitalbewegung im Sinne der Nomenklatur für den Kapitalverkehr in Anhang I der Richtlinie 88/361 dar und da diese Nomenklatur in der Rechtsprechung des Gerichtshofes einen Hinweischarakter für die Definition des Begriffes „Kapitalverkehr“ gemäß Artikel 73b ff. EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 ff. EG) behält<sup>14</sup>, fällt eine Immobili-

12 — Siehe etwa die Urteile vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787) und vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071).

13 — Siehe etwa das Urteil vom 1. Juni 1999 in der Rechtssache C-302/97 (Konle, Slg. 1999, I-3099). Vgl. das Urteil vom 13. Juli 2000 in der Rechtssache C-423/98 (Albore, Slg. 2000, I-5965), wo die Beweggründe des Grundstückserwerbers im Hintergrund blieben.

14 — Siehe das Urteil vom 16. März 1999 in der Rechtssache C-222/97 (Trummer und Mayer, Slg. 1999, I-1661), Randnr. 21: „Da ... Artikel 73b EG-Vertrag [jetzt Artikel 56 EG] im Wesentlichen den Inhalt des Artikels 1 der Richtlinie 88/361 übernommen hat und ungeachtet dessen, dass diese Richtlinie auf die Artikel 69 und 70 Absatz 1 EWG-Vertrag gestützt ist, die inzwischen durch die Artikel 73b ff. EG-Vertrag ersetzt worden sind, behält die Nomenklatur für den Kapitalverkehr im Anhang zu dieser Richtlinie den Hinweischarakter für die Definition des Begriffes des Kapitalverkehrs, den sie vor dem Inkrafttreten der letztgenannten Artikel hatte, wobei die in ihr enthaltene Aufzählung gemäß ihrer Einleitung nicht erschöpfend ist.“

lieninvestition zugleich in den Anwendungsbereich des freien Kapitalverkehrs.

Erwerb zugleich vom Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit erfasst.<sup>16 17</sup>

39. Hinsichtlich eines allfälligen Konkurrenzverhältnisses zwischen dem freien Kapitalverkehr und der Niederlassungsfreiheit lassen sich die vom Gerichtshof herausgearbeiteten Abgrenzungskriterien wie folgt zusammenfassen:

(1) Beim grenzüberschreitenden Immobilienerwerb handelt es sich grundsätzlich immer um eine Investition von Kapital, die daher unabhängig von dem Zweck des Erwerbs nach den Vorschriften über den Kapitalverkehr geschützt ist<sup>15</sup>.

(2) Soweit der Grundstückserwerb für die Ausübung einer auf Dauer angelegten Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat erforderlich ist, ist dieser

15 — Urteil Albore (zitiert in Fußnote 13), Randnr. 14. Überholt sind wohl in dieser Hinsicht die Urteile vom 14. Jänner 1988 in der Rechtssache 63/86 (Kommission/Italien, Slg. 1988, 29) und vom 30. Mai 1989 in der Rechtssache 305/87 (Kommission/Griechenland, Slg. 1989, 1461), die nationale Vorschriften betrafen, welche Staatsangehörigen von anderen Mitgliedstaaten den Erwerb von Immobilien in bestimmten innerstaatlichen Gebieten verboten. Der Gerichtshof entschied, dass solche Vorschriften gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen — allerdings zu einem Zeitpunkt, wo die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr noch nicht unmittelbar anwendbar waren.

40. Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob der im Ausgangsverfahren streitige Grundstückserwerb eines Gebietsfremden — gemessen an den zuvor dargelegten Abgrenzungskriterien — in den sachlichen Anwendungsbereich der Kapitalverkehrs- und/oder der Niederlassungsfreiheit fällt.

i) Sachlicher Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit

41. Der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist vorliegend in sachlicher Hinsicht eröffnet, weil die in Italien ansässige Stiftung

16 — Urteil Konle (zitiert in Fußnote 13, Randnrn. 16 und 22). Zu diesem Schluss kommt auch Generalanwalt Alber in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Baars (Urteil zitiert in Fußnote 12), Nrn. 26 bis 30, wobei der Generalanwalt in dieser Rechtssache Direktinvestitionen und Immobilieninvestitionen zusammen betrachtet und daher das Kriterium der Unmittelbarkeit einführt. Siehe in diesem Sinne auch: Christoph Ohler, *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit*, Artikel 56 EG, Randnrn. 126 bis 129; Bernadette Schäfers, *Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen*, 316; Jürgen Bröhmer, in: Christian Callies/Matthias Ruffert (Hrsg.), *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, Artikel 56 EG*, Randnrn. 22 bis 25, und Randelzhofer/Forsthoof, in: Grabitz/Hilf, *EGV, Artikel 43 EG*, Randnrn. 28 bis 31.

17 — Vgl. zuletzt auch das Urteil in der Rechtssache C-512/03 (zitiert in Fußnote 6), Randnrn. 30 ff.: Der Kläger im Ausgangsverfahren hatte in jener Rechtssache eine Ferienwohnung im Ausland erworben. Die Besteuerung fiktiver Mieteinkünfte aus diesem Objekt wurde am Maßstab des freien Kapitalverkehrs — und nicht der Niederlassungsfreiheit — geprüft.

ein Grundstück in Deutschland erworben hat und der Immobilienkauf eines Gebietsfremden im Inland eine Kapitalbewegung im Sinne von Artikel 1 der Richtlinie 88/361 und der Nomenklatur für den Kapitalverkehr dieser Richtlinie darstellt<sup>18</sup>.

— Eine auf Dauer angelegte selbständige Erwerbstätigkeit?

## ii) Sachlicher Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit

42. Damit die Niederlassungsfreiheit neben der Kapitalverkehrsfreiheit in sachlicher Hinsicht anwendbar ist, müsste das in Deutschland liegende Grundstück als feste Einrichtung von der Stiftung für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit genutzt werden<sup>19</sup>.

43. Vorauszuschicken ist in diesem Zusammenhang, dass die in Deutschland erworbene Immobilie von der Stiftung vermietet wird und keine Ergänzung einer bereits bestehenden Niederlassung, sondern die Haupttätigkeit der Stiftung in Deutschland darstellt<sup>20</sup>.

44. Zunächst ist zu prüfen, ob es sich bei der Vermietung eines Grundstücks wie im Ausgangsverfahren überhaupt um eine Erwerbstätigkeit handelt.

45. Die Kommission hat in ihrer Stellungnahme ausgeführt, dass dies nicht der Fall sei, da die Vermietung eines Grundstücks nach deutschem Recht nicht über eine Vermögensverwaltung hinausgehe und somit keinen eigenständigen Geschäftsbetrieb begründe.

46. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Zwar stellt die Vermietung von Grundstücken gemäß § 14 AO 1977 tatsächlich nur eine Vermögensverwaltung und keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Die Auslegung eines gemeinschaftsrechtlichen Begriffes kann sich jedoch in grundsätzlicher Hinsicht nicht an innerstaatlichen Vorschriften orientieren. Gegen die Maßgeblichkeit der deutschen Steuerregelung spricht auch, dass Sinn und Zweck dieser einzelstaatlichen Bestimmung in keinem Zusammenhang mit der hier auszulegenden Niederlassungsfreiheit steht.

18 — Siehe oben, Nr. 38.

19 — Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung die Niederlassung definiert als tatsächliche Ausübung einer Erwerbstätigkeit mittels einer festen Einrichtung in einem anderen Mitgliedstaat auf unbestimmte Zeit (z. B. das Urteil vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-221/89 [Factortame, Slg. 1991, I-3905, Randnr. 20]).

20 — In der Rechtssache Konle (zitiert in Fußnote 13) hatte der Kläger im Ausgangsverfahren hingegen die Absicht, die — grenzüberschreitend erworbene — Immobilie als Hauptwohnsitz zu nutzen, um von dort aus eine kaufmännische Tätigkeit im Rahmen seines bereits in Deutschland bestehenden Unternehmens zu betreiben.

47. Durch § 14 AO 1977 wird nämlich offenbar eine steuerrechtliche Privilegierung der wohl im Regelfall bescheidenen Ein-

nahmen aus einer Grundstücksvermietung gegenüber Einnahmen aus einem Gewerbebetrieb bezweckt. Demgegenüber bezweckt die Niederlassungsfreiheit, jeden Wirtschaftsteilnehmer im Gemeinsamen Markt vor Benachteiligungen zu schützen, wobei der Umfang der zugrunde liegenden wirtschaftlichen Tätigkeit unmaßgeblich ist, es sei denn, es handelt sich um eine völlig unwesentliche und untergeordnete Tätigkeit. Je weiter der Begriff der Erwerbstätigkeit im Gemeinschaftsrecht ausgelegt wird, desto größer ist der Kreis der Begünstigten, sodass die vom Gerichtshof anerkannte weite Auslegung des Begriffes der Erwerbstätigkeit vor diesem Hintergrund nicht überrascht<sup>21</sup>.

48. Auch juristische Personen, die wie vorliegend ohne Gewinnmaximierungsabsicht handeln, können demnach eine Erwerbstätigkeit ausüben<sup>22</sup>. Auch wenn die Stiftung als gemeinnützige Stiftung bei der Grundstücksvermietung keine Gewinnmaximierungsabsicht haben mag, handelt es sich bei ihrer Vermietungstätigkeit um eine entgeltliche Tätigkeit und somit um eine Teilnahme am Wirtschaftsleben, die nicht völlig unbedeutend ist. Folglich liegt bei der Vermietung des Grundstücks in München eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne der Niederlassungsfreiheit vor.

49. Das Kriterium der Dauerhaftigkeit ist dabei auch erfüllt.

21 — Vgl. etwa das Urteil vom 12. Dezember 1974 in der Rechtssache 36/74 (Walrave und Koch, Slg. 1974, 1405, Randnr. 4).

22 — Urteile vom 12. Februar 1987 in der Rechtssache 221/85 (Kommission/Belgien, Slg. 1987, 719) und vom 17. Juni 1997 in der Rechtssache C-70/95 (Sodemare u. a., Slg. 1997, I-3395).

— Vorliegen einer festen Einrichtung?

50. Die Stiftung unterhält keine eigenen Geschäftsräume und somit keine feste Einrichtung in Deutschland. Die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung des Grundstücks werden nach Aktenlage von einer deutschen Hausverwaltung erbracht. Fraglich ist daher, ob die Tätigkeit der Hausverwaltung der Stiftung als ständige Präsenz zugerechnet werden kann.

51. Im so genannten Versicherungsurteil<sup>23</sup> hat der Gerichtshof ausgeführt, dass ein Unternehmen auch dann als niedergelassen anzusehen ist, wenn seine Präsenz in einem anderen Mitgliedstaat von einem Büro wahrgenommen wird, das von einer Person geführt wird, die zwar unabhängig, aber beauftragt ist, auf Dauer für dieses Unternehmen wie eine Agentur zu handeln.

52. Es bedarf in solchen Fällen allerdings einer exklusiven oder ganz überwiegenden Anbindung eines solchen Unabhängigen an seinen Auftraggeber, sodass der Betreffende in die Abwicklung der Verträge eingeschaltet ist und nicht zugleich für Konkurrenzfirmen handelt. Nur wenn der Unabhängige seine eigene unternehmerische Freiheit in dieser Weise einschränkt, ist der durch ihn ver-

23 — Urteil vom 4. Dezember 1986 in der Rechtssache 205/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1986, 3755, Randnr. 21).

trete Unternehmer im Gastland als niedergelassen anzusehen<sup>24</sup>.

c) Zum persönlichen Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit

53. Der Gerichtshof hatte keine Gelegenheit, diese Zurechnungskriterien auf andere Fälle anzuwenden, möglicherweise aufgrund der Besonderheiten des Versicherungsvertriebs<sup>25</sup>, sodass ihre Allgemeingültigkeit fraglich erscheinen könnte.

56. Die Anwendbarkeit der Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr hängt aber noch von der Frage ab, ob die Stiftung als gemeinnützige Stiftung des italienischen Rechts in den persönlichen Anwendungsbereich dieser Bestimmungen fällt. Die Antwort auf diese Frage hängt wiederum davon ab, inwieweit eine gemeinnützige Stiftung wie die gegenständliche Stiftung zum Kreis der Begünstigten der Kapitalverkehrsfreiheit gehört.

54. Davon unabhängig bleibt festzuhalten, dass eine Hausverwaltung jedenfalls für eine Vielzahl von Eigentümern tätig ist und somit jedenfalls den oben dargestellten Zurechenbarkeitskriterien nicht entspricht, sodass im Ergebnis eine Zurechnung der Tätigkeit der Hausverwaltung verneint werden muss.

57. Ungeachtet der gemeinschaftsrechtlichen Qualifikation der Vermietungstätigkeit im Einzelfall, könnte eine Stiftung aus dem persönlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ausgeschlossen werden. Dies könnte sich etwa aus einer gegebenenfalls analogen Anwendung des Artikels 58 Absatz 2 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 Absatz 2 EG) ergeben, namentlich, wenn aus dem gemeinnützigen Charakter der Stiftung das Fehlen eines Erwerbszwecks hergeleitet würde.

55. Die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit scheitert folglich vorliegend am Fehlen einer festen Einrichtung der Stiftung auf deutschem Bundesgebiet.

58. Nach seinem Wortlaut ist Artikel 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) auf das Kapitel über die Niederlassungsfreiheit im EG-Vertrag anzuwenden. Artikel 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) ist aufgrund des Verweises in Artikel 66 EG-Vertrag (jetzt Artikel 55 EG) ebenfalls auf die Dienstleis-

24 – Siehe diesbezüglich die Ausführungen von Tiedje/Troberg, in: Von der Groeben/Schwarze, *Artikel 43*, Randnrn. 44 bis 46, und Von Randelzhofer/Forsthoff, in: Grabitz, *Artikel 43*, Randnr. 59 mit weiteren Hinweisen.

25 – Anders als in anderen Wirtschaftszweigen nimmt der Versicherungsvermittler regelmäßig maßgeblich an der Gestaltung des Versicherungsprodukts teil.

tungsfreiheit anzuwenden. Hingegen enthalten die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr keinen solchen Verweis. Wortlaut und Systematik des EG-Vertrags sprechen also dafür, dass der persönliche Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht den Einschränkungen aufgrund des Artikels 58 Absatz 2 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 Absatz 2 EG) unterliegt.

59. Die daraus folgende Nichtgeltung des Artikels 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) im Bereich der Kapitalverkehrsfreiheit steht mit dem Wesen dieser Grundfreiheit als objekt- — und nicht personenbezogene — Freiheit im Einklang. Die Funktionsfähigkeit des freien Kapitalverkehrs steht in keinem Zusammenhang mit der Person der Beteiligten.

60. Ein neueres Urteil des Gerichtshofes hat unseres Erachtens die Eigenschaft des freien Kapitalverkehrs als objektbezogene Freiheit umgesetzt: Im Urteil vom 11. Dezember 2003 in der Rechtssache C-364/01<sup>26</sup> betreffend die Erbschaftsteuer in den Niederlanden in einem Fall, wo der Erblasser seinen Wohnsitz aus nicht wirtschaftlichen Gründen von den Niederlanden nach Belgien verlegt hatte, um anschließend Liegenschaften in den Niederlanden zu erwerben, fragte das vorliegende Gericht im Wesentlichen u. a., ob die Eröffnung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit vom Vorliegen

einer grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeit abhängt. Der Gerichtshof beschränkte sich auf die Feststellung, dass Immobilienanlagen sowie der Erwerb von Immobilien von Todes wegen in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen — ohne auf die Personen abzustellen, die sich auf die Freiheit beriefen.

61. Festzuhalten ist damit, dass der persönliche Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit im Ausgangsfall eröffnet ist, ohne dass es hierbei darauf ankommt, ob die Stiftung einen Erwerbszweck im Sinne von Artikel 58 Absatz 2 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 Absatz 2 EG) verfolgt oder nicht.

*C — Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs*

1. Wesentliches Vorbringen der Beteiligten

62. Die *Kommission*, die *italienische Regierung* und die *Stiftung* sind der Ansicht, dass die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkt sei, da die italienische Stiftung schlechter gestellt werde, als eine vergleichbare gemeinnützige Stiftung mit Sitz in Deutschland. Die Vergleichbarkeit beider Stiftungen ergebe sich daraus, dass beide Stiftungen bis auf die

26 — Erben von Barbier (Slg. 2003, I-15013).

Berücksichtigung des steuerlichen Vorteils in allen übrigen steuerlichen Teilelementen identisch behandelt worden seien.

63. Hätte die italienische Stiftung ihren Sitz in Deutschland, so die *Kommission*, wären ihre Vermietungseinkünfte von der Körperschaftsteuer befreit. Nur weil sie ihren Sitz in Italien habe und somit in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sei, werde ihr diese Vergünstigung versagt. Diese mittelbare Beschränkung führe dazu, dass juristische Personen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat davon abgehalten würden, ihr Kapital in Deutschland zu investieren.

64. Die *Regierung des Vereinigten Königreichs* macht dagegen geltend, dass nach italienischem Recht als gemeinnützig anerkannte Stiftungen sich nicht in einer vergleichbaren Lage mit nach deutschem Recht als gemeinnützig anerkannten Stiftungen befinden würden, weil die Anforderungen an die Gemeinnützigkeit in jedem Mitgliedstaat unterschiedlich seien.

65. Die *deutsche Regierung* fügt hinzu, dass die Unterschiede der nationalen Rechtsordnungen von den Mitgliedstaaten zum Anlass für gemeinschaftsrechtlich unbedenkliche gesetzliche Differenzierungen gemacht werden könnten. Außerdem seien nur inländische gemeinnützige Stiftungen in das soziale Leben des AufnahmeStaats eingebunden, worin ein objektiver Unterschied zu ausländischen gemeinnützigen Stiftungen bestehe.

66. Nach Ansicht des beklagten *Finanzamtes* stelle die Besteuerung der Stiftung für diese auch kein Hindernis dar, in der Bundesrepublik zu investieren, da die Besteuerung von Einkünften in allen Mitgliedstaaten die Regel sei.

67. Zusätzlich führt die *Stiftung* aus, dass sich aus dem Grundsatz der Meistbegünstigung ergebe, dass die günstigen Steuervorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Staaten auch auf sie anzuwenden seien, da sie sonst in der Ausübung ihrer Kapitalverkehrsfreiheit beschränkt sei. Die Beschränkung läge darin, dass die italienische Stiftung sich in Deutschland in einer vergleichbaren Situation wie eine amerikanische gemeinnützige Stiftung, die im Inland Einkünfte aus Vermietung erzielt, befinde, und durch die Besteuerung gegenüber der nicht besteuerten US-Stiftung schlechter gestellt sei.

## 2. Rechtliche Würdigung

### a) Systematik der Kapitalverkehrsfreiheit

68. Vorliegend muss geprüft werden, ob die Besteuerung einer beschränkt steuerpflichti-



gen gemeinnützigen Stiftung aus einem anderen Mitgliedstaat eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt.

69. Der freie Kapitalverkehr unterscheidet sich jedenfalls in seiner Formulierung von den anderen Grundfreiheiten, insoweit er nach dem Wortlaut des Artikels 73b EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG) ein allgemeines Beschränkungsverbot enthält und sodann differenzierend festlegt, dass dieses Verbot das Recht der Mitgliedstaaten unberührt lässt, steuerrechtliche Vorschriften anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln (Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag, jetzt Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG).

70. Allerdings bedeutet dies nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht, dass die Mitgliedstaaten den Schutzbereich des freien Kapitalverkehrs stärker als den Schutzbereich der anderen Grundfreiheiten einschränken dürfen.

71. Der Gerichtshof hatte erst im Urteil Manninen<sup>27</sup> Gelegenheit, die grundsätzliche Regelungskompetenz der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern am Maßstab der Artikel 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG und 58 EG) zu prüfen. Darin wurde ausgeführt, dass Artikel 73d EG-Vertrag (jetzt Artikel 58 EG) eine Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach dem Ort ihrer Kapitalanlage unterscheidet, nur dann zulässt, wenn die hiedurch ge-

troffene Unterscheidung einem faktisch bestehenden Unterschied Rechnung trägt oder wenn die Differenzierung zwischen vergleichbaren Situationen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt erscheint sowie dass eine entsprechende Rechtfertigung voraussetzt, dass die in Rede stehende unterschiedliche Behandlung nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist, sodass letztlich zwischen nach Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag (jetzt Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG) erlaubter Ungleichbehandlung und nach Artikel 73d Absatz 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 58 Absatz 3 EG) verbotener willkürlicher Diskriminierung zu unterscheiden ist.

72. Obwohl diese Ausführungen schon darauf hindeuteten, dass der Gerichtshof beim freien Kapitalverkehr die gleichen Grundsätze wie bei den anderen Grundfreiheiten anwendet, wurde diese Parallelität erst im Urteil vom 5. Juli 2005 in der Rechtssache D.<sup>28</sup> unmissverständlich dargelegt, indem der Gerichtshof seine Rechtsprechung betreffend die Beschränkungen der Freizügigkeit, der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs im Bereich der direkten Besteuerung auf die Kapitalverkehrsfreiheit übertragen hat.

73. Auf diese Rechtsprechung ist nun einzugehen. Danach verbieten die Grundfreiheiten nicht nur offenkundige Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle verschleierte Formen

27 — Zitiert in Fußnote 3.

28 — Rechtssache C-376/03 (noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht).

der Diskriminierung, die durch Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu demselben Ergebnis führen. Sie enthalten somit ein Diskriminierungsverbot, wonach ausgeschlossen werden soll, dass ohne rechtfertigenden Grund auf vergleichbare Sachverhalte unterschiedliche Regeln oder auf unterschiedliche Sachverhalte gleiche Regeln angewandt werden.

74. Im Hinblick auf eine allfällige Differenzierung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden im nationalen Steuerrecht hat der Gerichtshof unterstrichen, dass die Gefahr besteht, dass sich Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die Steuervergünstigungen Gebietsansässigen vorbehalten, hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken, da Gebietsfremde meist Ausländer sind, sodass derartige Rechtsvorschriften eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellen können.

75. Der Gerichtshof hat zunächst in Rechtsachen, die die Einkommensbesteuerung natürlicher Personen betrafen<sup>29</sup>, festgestellt, dass sich in einem bestimmten Staat ansässige Personen und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer gleichartigen Situation befinden, weil zwischen ihnen sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle wie auch hin-

sichtlich der persönlichen Steuerkraft oder der persönlichen Lage und des Familienstands objektive Unterschiede bestehen.

76. Jedoch kann bei einer Steuervergünstigung, die Gebietsfremden nicht gewährt wird, eine Ungleichbehandlung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen als Diskriminierung im Sinne des Vertrages angesehen werden, wenn keine objektiven Unterschiede zwischen den beiden Gruppen bestehen, die eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten.

77. Dabei ist das Vorliegen eines solchen objektiven Unterschiedes vor allem danach zu beurteilen, ob der jeweilige Gebietsfremde den überwiegenden Teil seiner Einkünfte im Beschäftigungs- oder im Wohnortstaat bezieht<sup>30</sup>.

b) Zur Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Ausgangsfall

78. Im deutschen Recht werden gemäß § 5 Absatz 1 Nummer 9 Satz 1 KStG die gemeinnützigen Körperschaften von der Körperschaftsteuer befreit. Diese Befreiung gilt nach dessen Absatz 2 aber nicht für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften.

29 — Im Bereich der direkten Steuern behandelt die Rechtsprechung des Gerichtshofes sowohl natürliche als auch juristische Personen. Die Rechtsprechung zu den beiden Gruppen folgt zwar im Allgemeinen den gleichen Grundsätzen, jedoch bestehen einige sachliche Unterschiede, die sich auch auf die rechtliche Behandlung beider Kreise auswirken, wie etwa auf den Zusammenhang zwischen Ansässigkeit und anwendbarem Recht (vgl. das Urteil vom 28. Jänner 1986 in der Rechtssache 270/83 [Kommission/Frankreich, „avoir fiscal“, Slg. 1986, 273, Randnr. 18]).

30 — Siehe das Urteil Schumacker (zitiert in Fußnote 3).

Als beschränkt steuerpflichtig hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte gelten gemäß § 2 Nummer 1 KStG solche Körperschaften, die weder ihre Geschäftsführung noch ihren Sitz im Inland haben. Hieraus ergibt sich, dass ausländische gemeinnützige Körperschaften, die wie vorliegend im Inland Einkünfte erzielen, bezüglich dieser Einkünfte anders als eine gemeinnützige inländische Körperschaft, nicht von der Körperschaftsteuer befreit werden.

79. Folglich wird eine ausländische gemeinnützige Körperschaft schlechter als eine inländische gestellt. Zwar knüpft diese Regelung nicht unmittelbar an den Stiftungssitz, sondern an die beschränkte Steuerpflicht an, jedoch führt dieses Merkmal über § 2 Nummer 1 KStG mittelbar zu demselben Ergebnis: Hätte die gemeinnützige Stiftung ihren Sitz in Deutschland und nicht in einem anderen Mitgliedstaat, dann wäre sie unbeschränkt steuerpflichtig und ihre Einkünfte aus der Vermietung ihres Grundstücks wären von der Körperschaftsteuer befreit. Nur weil sie ihren Sitz im europäischen Ausland hat und somit beschränkt steuerpflichtig ist, wird ihr diese Vergünstigung nicht zugestanden.

80. Die in Rede stehende nationale Steuerregelung betrifft zwar nicht unmittelbar die

vom Schutzbereich des freien Kapitalverkehrs geschützten Investitionen in der Form von Anlagen in Immobilien in einem anderen Mitgliedstaat. Sinn und Zweck einer Investition ist es jedoch, Früchte hieraus — hier in Gestalt von Mieteinkünften — zu ziehen. Durch die ungünstigere Besteuerung von Mieteinkünften, welche eine Einrichtung mit Sitz im Ausland erzielt — unter Anknüpfung an ihre beschränkte Steuerpflicht —, verschlechtert die in Rede stehende Regelung folglich die Rahmenbedingungen von Investitionen ausländischer Investoren gegenüber ähnlichen Investitionen einer inländischen Körperschaft. Es handelt sich mithin um eine mittelbare Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes jedoch genügt, um eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs anzunehmen<sup>31</sup>.

#### D — Zum Vorliegen einer willkürlichen Diskriminierung

##### 1. Wesentliches Vorbringen der Beteiligten

81. Nach Ansicht der *Stiftung* drohe das Differenzierungskriterium der beschränkten Steuerpflicht sich besonders zu Lasten der juristischen Personen auszuwirken, die ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten hätten. Die sich hieraus ergebende Diskriminierung sei nicht gerechtfertigt. Außerdem sei die steu-

31 — Siehe insoweit das Urteil Verkooijen (zitiert in Fußnote 12), Randnm. 34 f.

erliche Schlechterstellung der Vermietungseinkünfte einer beschränkt steuerpflichtigen gemeinnützigen Stiftung in Deutschland geeignet, eine Investition in deutschen Grundbesitz mit der Absicht der Vermietung deutlich weniger attraktiv zu machen als eine Investition in italienischen Grundbesitz.

82. Schließlich trägt die Stiftung vor, dass Deutschland mit zwei Mitgliedstaaten, nämlich Frankreich und Schweden, Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen habe, die nichtansässigen gemeinnützigen Körperschaften besondere Vergünstigungen — Befreiung von der Nachlass-, Erbschafts- und Schenkungssteuer — gewährten. Deutschland habe auch ein Abkommen mit den Vereinigten Staaten geschlossen, das eine Befreiung von der Einkommensteuer vorsehe. Insoweit weist die Stiftung auf der Grundlage des Urteils des Gerichtshofes vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97<sup>32</sup> darauf hin, dass eventuelle finanzielle Nachteile, die sich für Deutschland aus der Gewährung einer Einkommensteuerbefreiung, wie sie im deutsch-amerikanischen Abkommen vorgesehen sei, ergäben, den Eingriff in die Grundfreiheiten nicht rechtfertigen könnten.

83. Das beklagte *Finanzamt* ist hingegen der Ansicht, die Versagung der Steuerbefreiung

für eine beschränkt steuerpflichtige Stiftung verstieße nicht gegen Gemeinschaftsrecht. Zum einen werde nämlich die einer gemeinnützigen Stiftung eingeräumte Steuervergünstigung durch eine Entlastung der Staatsfinanzen kompensiert. Gewöhnlich konzentrierten sich aber die Leistungen von gemeinnützigen Organisationen mit Sitz außerhalb Deutschlands auf das Ausland und entlasteten den deutschen Staatshaushalt nicht. Zum anderen befänden sich beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Personen bezüglich direkter Steuern nicht in einer vergleichbaren Situation. Schließlich sei eine Überprüfung, ob eine im Ausland ansässige gemeinnützige Stiftung tatsächlich die satzungsmäßigen Zwecke erfülle, durch deutsche Finanzbehörden nur eingeschränkt möglich.

84. Nach Auffassung der *deutschen Regierung* diskriminierten die deutschen Regelungen ausländische Körperschaften nicht; falls doch eine Diskriminierung oder Beschränkung vorliegen sollte, wäre sie aus Gründen der Kohärenz gerechtfertigt, denn es bestehe eine strenge Wechselbeziehung zwischen der Steuerbefreiung und dem Steuersubstitut in Gestalt des gemeinwohldienlichen Handelns der unbeschränkt steuerpflichtigen gemeinnützigen Körperschaften.

85. Nach Auffassung der *Regierung des Vereinigten Königreichs* ist eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit ausgeschlossen, da sich die Anforderungen an die Gemeinnützigkeit von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat nach der jeweiligen Auffassung von öffent-

32 — Saint-Gobain (Slg. 1999, I-6161).

lichem Interesse und öffentlicher Ordnung unterschieden, sodass in- und ausländische Stiftungen sich in keiner vergleichbaren Lage befänden. Jedenfalls sei die Versagung der Steuerbefreiung gegenüber einer Stiftung, die keinen Erwerbszweck verfolge und in einem anderen Mitgliedstaat ihren Sitz habe, durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten.

Förderung von gemeinnützigen Tätigkeiten außerhalb der Bundesrepublik für systemkonform halte.

## 2. Rechtliche Würdigung

86. Nach Ansicht der *Kommission* könne hingegen die Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt werden. Zum einen bestehe nämlich kein objektiver Unterschied zwischen einer gemeinnützigen Stiftung mit Sitz in Deutschland und einer solchen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat. Zum anderen könnten die deutschen Finanzbehörden auf der Grundlage der Richtlinie 77/799/EWG<sup>33</sup> alle Einkünfte, die zur Festsetzung der Körperschaftsteuer benötigt würden, von den zuständigen Behörden anderer Mitgliedstaaten einholen.

88. Zu prüfen ist nachfolgend, inwieweit sich in- und ausländische Stiftungen in einer vergleichbaren Situation befinden. Sollte eine Vergleichbarkeit gegeben sein, wäre anschließend zu prüfen, ob die bereits festgestellte unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer Stiftungen nach dem deutschen Körperschaftsteuergesetz durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann<sup>34</sup>.

### a) Zur Vergleichbarkeit in- und ausländischer Stiftungen

87. Die steuerliche Kontrolle könne durch weniger einschränkende Maßnahmen erreicht werden, und die Vorschriften in den Abkommen mit Frankreich und den Vereinigten Staaten, die gemeinnützige Organisationen begünstigten, zeigten, dass der deutsche Gesetzgeber sehr wohl die steuerliche

89. Die oben festgestellte Ungleichbehandlung ist dann diskriminierend, wenn sich eine inländische Stiftung und eine Stiftung, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, gegenüber den deutschen Steuervorschriften in einer vergleichbaren Situation befänden.

33 — Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien in der Fassung der Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. November 2004 (ABl. 2004, L 359, S. 30) (im Folgenden: Amtshilferichtlinie).

34 — Zur Systematik des freien Kapitalverkehrs ist auf das Urteil Manninen (zitiert in Fußnote 3), Randnrn. 28 und 29, zu verweisen.

90. Nach deutschem Recht werden gemeinnützige Stiftungen von der Körperschaftsteuer befreit. Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat bezüglich dieser Regelung vorgebracht, dass es sich bei einer ausländischen Stiftung, die ihre gemeinnützigen Aktivitäten überwiegend im Ausland verfolgt, im Gegenteil zu einer inländischen Stiftung, die im Inland gemeinnützig tätig ist, nicht um eine gemeinnützige Stiftung im Sinne des innerstaatlichen Rechts handle. Folglich bestehe zwischen inländischen und ausländischen gemeinnützigen Stiftungen keine vergleichbare Situation.

91. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Ob eine Stiftung in Deutschland als gemeinnützig gilt, bestimmt sich nämlich nach nationalem Recht, dessen Auslegung Aufgabe der nationalen Gerichte ist. Diesbezüglich hat der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss eindeutig festgestellt, dass „das deutsche Steuerrecht die Verfolgung gemeinnütziger Ziele unabhängig davon, ob dies im Inland oder im Ausland geschieht, anerkennt. Eine Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 AO 1977 setzt nicht voraus, dass die Fördermaßnahmen den Bewohnern oder Staatsangehörigen Deutschlands zugute kommen.“

92. Damit aber ist eine ausländische Stiftung, die ihre gemeinnützigen Zwecke im Ausland verfolgt, genauso wie eine inländi-

sche Stiftung, die im Inland gemeinnützig tätig wird, nach dem deutschen Recht als gemeinnützig anzusehen. Daraus folgt, dass die — hier fragliche — steuerliche Behandlung dieser ausländischen Stiftung, deren Gemeinnützigkeit nach nationalem Recht nicht in Frage steht, verglichen werden kann mit jener einer inländischen gemeinnützigen Stiftung.

93. In diesem Zusammenhang ist auch von Interesse, dass der deutsche Staat im Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika (im Folgenden: DBA-USA) die Steuerbefreiung auch gemeinnützigen Stiftungen, die in den Vereinigten Staaten ansässig und somit beschränkt steuerpflichtig sind, gewährt hat. Dies zeigt, dass das deutsche Recht eine „automatische“ Anerkennung des im Ausland gewährten Gemeinnützigkeitsstatus jedenfalls nicht grundsätzlich ausschließt.

94. Hervorzuheben ist dennoch, dass diese — sich aus einzelstaatlichen Rechtsvorschriften ergebende — Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Stiftungen im Hinblick auf die Anerkennung ihrer Gemeinnützigkeit nicht als Gebot des Gemeinschaftsrechts angesehen werden kann. Es ist nämlich dem nationalen Recht vorbehalten, welche Interessen es zum Zwecke der Gemeinnützigkeitsanerkennung für aner kennenswert hält, ohne dass die Entscheidung eines anderen Mitgliedstaats hierfür Indizwirkung haben könnte. Die von der Kommission favorisierte länderübergreifende Beurteilung des Gemeinwohls erscheint angesichts der doch lückenhaften Regelungs-

kompetenzen der Gemeinschaft gerade im nicht-wirtschaftlichen Bereich recht kühn<sup>35</sup>.

95. Die Regierung des Vereinigten Königreichs und das Finanzamt haben darüber hinaus zu Recht auf die Notwendigkeit einer Aufsicht insbesondere hinsichtlich der satzungsgemäßen Verwendung erhaltener Spenden und sonstigen Einkünfte hingewiesen.

96. Die Anerkennung der grundsätzlichen mitgliedstaatlichen Beurteilungskompetenz hinsichtlich der Anerkennung der Gemeinnützigkeit, verbunden mit der Notwendigkeit einer funktionsfähigen Aufsicht über die Organe und die Tätigkeit einer Einrichtung, die nach ihrer Satzung gemeinnützige Ziele verfolgt, setzen in der Regel voraus, dass die Anerkennung der Gemeinnützigkeit einer Einrichtung an einen hinreichend deutlichen Inlandsbezug geknüpft wird. Es wäre mithin grundsätzlich mit dem Gemeinschaftsrecht zu vereinbaren, die Anerkennung der Gemeinnützigkeit einer solchen Einrichtung zu versagen, wenn es an einem entsprechenden tatsächlichen Inlandsbezug ihrer Tätigkeiten, wie offenbar im vorliegenden Fall, fehlt. Wenn das nationale Recht auf diesen Inlandsbezug der Stiftungstätigkeiten nicht abstellt, wie dies den — offenbar nicht

unumstrittenen — Erklärungen des vorliegenden Gerichts zu entnehmen ist, steht das Gemeinschaftsrecht einer schlicht sitzbezogenen Unterscheidung gemeinnütziger Einrichtungen grundsätzlich entgegen, weil es sich hierbei um die Diskriminierung *vergleichbarer* Einrichtungen handelt.

97. Abschließend ist zu prüfen, ob die von der Stiftung geltend gemachte Schlechterstellung ihrer Person gegenüber gemeinnützigen Stiftungen mit Sitz in den USA gemeinschaftsrechtlich relevant ist.

98. In der Rechtssache D.<sup>36</sup> hat der Gerichtshof die Vergleichbarkeit zwischen einem Gebietsfremden und einem anderen Gebietsfremden, der aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine besondere Behandlung genießt, verneint. Zur Begründung führte er aus, dass „die Tatsache, dass diese gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten wohnen, eine Konsequenz ist, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt“<sup>37</sup>. Somit kann der von der Stiftung herangezogene Meistbegünstigungsgrundsatz vorliegend wegen der Unvergleichbarkeit der steuerlichen Lage einer US-amerikanischen gemeinnützigen Stiftung

35 — Der Verweis auf die Mitteilung der Kommission über die Leistungen der Daseinsfürsorge in Europa vom 20. September 2000, KOM(2000) 580 (ABl. 2001, C 14/4), geht fehl, da der Vertrag diesbezüglich von der Grundunterscheidung zwischen Dienstleistungen von allgemeinem *wirtschaftlichem* Interesse (vgl. etwa Artikel 86 Absatz 2 EG) und Tätigkeiten ohne wirtschaftlichen Charakter ausgeht.

36 — Zitiert in Fußnote 28.

37 — Randnr. 61.

und einer gemeinnützigen Stiftung mit Sitz in Italien nicht zum Tragen kommen.

die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen kann.

99. Als Zwischenergebnis ist aber festzuhalten, dass die in Rede stehende Regelung insofern diskriminierend erscheint, als sie vergleichbare Steuerpflichtige einer unterschiedlichen Behandlung unterwirft. Nunmehr ist noch auf allfällige Rechtfertigungsgründe einzugehen.

b) Zur Kohärenz der deutschen Steuerregelung

100. Vorauszuschicken ist, dass die Beteiligten offenbar von einem unterschiedlichen Verständnis der „Kohärenz“ eines Steuersystems ausgehen. Die deutsche Regierung legt den Kohärenz-Zusammenhang sehr viel weiter aus als die Gewährung eines steuerrechtlichen Vorteils an die Stiftungen, die durch ihre inlandsbezogene Gemeinnützigkeit den Staat entlasten. Dagegen versteht die Stiftung unter Kohärenz nur den Ausgleich eines steuerlichen Nachteils beim Besteueren durch einen steuerlichen Vorteil.

101. Der Gerichtshof hat in den Rechts-sachen Bachmann<sup>38</sup> und Kommission/Belgien<sup>39</sup> ausgeführt, dass die Notwendigkeit,

102. In späteren Urteilen hat der Gerichtshof die Tragweite dieses Grundsatzes allerdings eingeschränkt: In den Rechtssachen Asscher<sup>40</sup> und Verkooijen<sup>41</sup> hat der Gerichtshof etwa ausgeführt, dass eine Steuerregelung nur dann als kohärent anzusehen ist, wenn ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem eingeräumten Steuervorteil einerseits und der Besteuerung andererseits bei demselben Steuerpflichtigen in Bezug auf dieselbe Steuer besteht. In diesen Urteilen wird also eine strenge funktionelle Beziehung zwischen Steuervorteilen und Steuernachteilen verlangt. Es genügt nicht, dass sich der kompensierende Effekt als zufällige Folge einstellt.

103. In der Rechtssache Verkooijen lehnte der Gerichtshof die Annahme einer Kohärenz der dort fraglichen Steuerregelung mit der Begründung ab, dass in jenem Fall „kein derartiger unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines Einkommensteuerfreibetrags für erhaltene Dividenden an Anteilsinhaber, die in den Niederlanden wohnen, und der Besteuerung des Gewinns von Gesellschaften, die ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten haben, besteht. Es handelt sich um zwei getrennte Besteuerungen von verschiedenen Steuerpflichtigen“<sup>42</sup>.

38 — Zitiert in Fußnote 11.

39 — Urteil vom 28. Jänner 1992 in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305).

40 — Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089).

41 — Urteil zitiert in Fußnote 12.

42 — Randnr. 58.



104. Vor diesem Hintergrund vermag die insbesondere von der deutschen Regierung favorisierte Auslegung des Kohärenzbegriffs dahin gehend, dass die in Rede stehende steuerliche Regelung als kohärent anzusehen ist, weil sie solche — inländischen — Einrichtungen bevorzugt, die den Staat im Inland durch ihre Gemeinnützigkeit von seiner Fürsorgepflicht entlasten, nicht zu überzeugen.

105. Die Kohärenz muss bei einem Sachverhalt wie dem des Ausgangsverfahrens vielmehr als der Ausgleich zwischen einem Steuervorteil und einem Steuernachteil verstanden werden. Vorliegend ist nicht ersichtlich, welche Begünstigung die betreffende Benachteiligung beschränkt steuerpflichtiger Einrichtungen durch § 5 Absatz 2 Nummer 2 KStG ausgleichen soll.

106. Aber auch eine weite Auslegung des Kohärenzbegriffes würde keine Rechtfertigung der festgestellten Beschränkung ermöglichen. Folgt man nämlich dem Ansatz der deutschen Regierung, wonach nur solche gemeinnützigen Einrichtungen zu bevorzugen sind, die durch ihre gemeinnützigen Aktivitäten — aufgrund eines Inlandsbezugs ihrer Tätigkeiten — den Staat entlasten, so könnte eine differenzierende steuerliche Behandlung nur dann als kohärent erscheinen, wenn eine bevorzugte Behandlung an diesen

Inlandsbezug ihrer gemeinnützigen Tätigkeiten — und nicht an ihren Sitz — anknüpfen würde. Nach Angaben des vorlegenden Gerichts knüpft die in Rede stehende steuerliche Regelung aber gerade nicht an den Ort der Ausübung der gemeinnützigen Tätigkeit an.

107. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die in Rede stehende Steuerregelung weder bei einem engen noch bei einem weiten Verständnis des Kohärenzgrundsatzes als kohärent bezeichnet werden kann.

c) Zum Fehlen ausreichender Kontroll- und Überprüfungsmöglichkeiten

108. Das Finanzamt und die deutsche Regierung, insoweit durch die Regierung des Vereinigten Königreichs und des Chief State Solicitor Irlands unterstützt, geben zu bedenken, dass es deutsche Behörden an hinreichenden Kontroll- und Überprüfungsmöglichkeiten bezüglich ausländischer Stiftungen fehlt. Als problematisch könne sich insbesondere erweisen, dass die deutsche Steuerverwaltung sich bei der Überprüfung nicht nur auf die steuerrelevante Tätigkeit der Stiftung beschränken dürfe, sondern zur Feststellung des Erlangens und der Fortdauer des Status der Gemeinnützigkeit der Stiftung sämtliche Aktivitäten der Stiftung umfassend prüfen können müsse.

109. Die praktischen Schwierigkeiten, die mit einer umfassenden Überprüfung von Stiftungen mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten einhergehen, sind nicht zu leugnen. Die Notwendigkeit — ja die Unabdingbarkeit — solcher Kontroll- und Überprüfungsmöglichkeiten ist angesichts wachsender Sorgen um die Sicherheit der Bürger unbestritten.

110. Dieses Vorbringen verkennt aber, dass der Bundesfinanzhof im Ausgangsfall keinen Zweifel an der Gemeinnützigkeit der Stiftung äußert und somit offenbar davon ausgeht, dass die Prüfungsmöglichkeiten der deutschen Finanzbehörden hinreichend sind<sup>43</sup>.

111. Der Gerichtshof führt zwar in seiner Rechtsprechung aus, dass die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten prinzipiell rechtfertigen kann, weist allerdings in den meisten Fällen eine solche Rechtfertigung unter Hinweis auf die bestehenden Amtshilfemöglichkeiten<sup>44</sup> zurück<sup>45</sup>.

43 — Was auch die Gewährung einer entsprechenden Steuerbefreiung für ausländische Stiftungen in den mit den Vereinigten Staaten einerseits und Frankreich andererseits abgeschlossenen DBA belegt.

44 — Zu zitieren ist insbesondere die Richtlinie 77/799 des Rates (zitiert in Fußnote 33).

45 — Vgl. etwa das Urteil vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-422/01 (Skandia und Ramstedt, Slg. 2003, I-6817, Randnrn. 42 ff.).

112. Mit Hinweis auf die Amtshilferichtlinie hat der Gerichtshof schon mehrmals entschieden, dass ein Mitgliedstaat in der Lage ist, zu überprüfen, ob die Voraussetzungen der jeweiligen Steuerregelung vorliegen<sup>46</sup>.

113. Jedenfalls aber betreffen die dargelegten Schwierigkeiten die Anerkennung der Gemeinnützigkeit einer Stiftung mit Sitz im Ausland und vermögen keine Benachteiligung solcher Stiftungen, deren Gemeinnützigkeit offenbar nicht in Frage steht, in steuerlicher Hinsicht zu rechtfertigen. Folglich kann der Ausschluss von beschränkt steuerpflichtigen gemeinnützigen Stiftungen von der Steuerbefreiung auch nicht aus Gründen der wirksamen Steueraufsicht gerechtfertigt werden.

d) Zu weiteren allfälligen Rechtfertigungsgründen

114. Auch dem Vorbringen des Chief State Solicitor Irlands, die unterschiedliche Be-

46 — Urteil Skandia und Ramstedt (zitiert in Fußnote 45), Randnr. 42 m. w. N.

handlung sei aus Gründen der Verhinderung von Steuermissbrauch gerechtfertigt, ist nicht zu folgen.

115. Zwar stellt die Verhinderung von Missbrauch und Steuerhinterziehung einen anerkannten Rechtfertigungsgrund dar, da hier diese Missbrauchsvermutung aber nur an den Auslandsbezug anknüpft und alle ausländischen Stiftungen generell von der Steuerbegünstigung ausschließt, ist sie, wie die Kommission in ihrer Stellungnahme das zutreffend einsieht, jedenfalls eindeutig als unverhältnismäßig anzusehen.

116. Die deutsche Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und der Chief State Solicitor Irlands berufen sich schließlich auch auf Gegenseitigkeitserwägungen, potenzielle Steuerausfälle und die Vermeidbarkeit der in Rede stehenden Benachteiligung.

117. Zum Risiko eines Steuerausfalls führte der Gerichtshof etwa im Urteil Verkooijen aus, dass die Verringerung des Steueraufkommens „nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen ...“ sei.<sup>47</sup>

118. In seinem „avoir fiscal“-Urteil<sup>48</sup> hat der Gerichtshof hinsichtlich des Vorbringens der Gegenseitigkeit ausgeführt, dass die Grundfreiheiten unbedingt gelten und es insbesondere nicht erlauben, die auf ihnen beruhenden Rechte einer Gegenseitigkeitsbedingung zu unterwerfen, um in anderen Mitgliedstaaten entsprechende Vorteile zu erlangen.

119. Hinsichtlich der angeblichen Vermeidbarkeit der betreffenden Benachteiligung — etwa durch Sitzverlegung — stellte der Gerichtshof im gleichen Urteil fest, dass die Grundfreiheiten „den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit [lassen], die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen ...“<sup>49</sup>

120. Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine nationale Regelung der in Rede stehenden Art, welche zur Folge hat, dass eine Steuerbefreiung solchen Einrichtungen verwehrt wird, deren Gemeinnützigkeit nach nationalem Recht zwar anerkannt ist, die aber aufgrund ihres Sitzes im Ausland beschränkt steuerpflichtig sind, eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

47 — Urteil zitiert in Fußnote 12, Randnr. 59.

48 — Zitiert in Fußnote 29.

49 — Randnr. 22.

## V — Ergebnis

121. Es wird daher vorgeschlagen, die vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Die Artikel 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG und 58 EG) über den freien Kapitalverkehr in der Gemeinschaft stehen einer nationalen Regelung entgegen, nach der eine — nach nationalem Recht anerkannte — 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.

Artikel 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG und 58 EG) über den freien Kapitalverkehr in der Gemeinschaft stehen einer nationalen Regelung nicht entgegen, die Einrichtungen mit Sitz im Ausland, deren Gemeinnützigkeit nach nationalem Recht nicht anerkannt ist, anders behandelt, als gemeinnützige Einrichtungen mit Sitz im Inland.