

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

PAOLO MENGOZZI

vom 14. Oktober 2008<sup>1</sup>

**I — Einführung**

1. In der vorliegenden Rechtssache wird der Gerichtshof im Wesentlichen mit der Frage befasst, ob eine Sachspende, die ein in einem Mitgliedstaat Ansässiger an eine ausländische Einrichtung<sup>2</sup> geleistet hat, die in ihrem Herkunftsmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt ist, unter die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr fällt, und gegebenenfalls, ob der Wohnsitzmitgliedstaat des Spenders den Abzug einer solchen Spende von der Steuer ohne Verstoß gegen die Art. 56 EG und 58 EG von der Voraussetzung abhängig machen kann, dass die Spende zugunsten einer in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Einrichtung erfolgt.

2. Das Ersuchen des Bundesfinanzhofs (Deutschland) ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Persche und dem Finanzamt Lüdenscheid (im Folgenden: Finanzamt) über die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Sachspende an eine Einrichtung, die in Portugal ansässig und dort als gemeinnützig anerkannt ist, im Rahmen der Einkommensbesteuerung des Klägers des Ausgangsverfahrens für 2003.

<sup>1</sup> — Originalsprache: Französisch.

<sup>2</sup> — In den vorliegenden Schlussanträgen wird dieser Begriff in einer allgemeinen Bedeutung verwendet, d. h. insbesondere unabhängig vom öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Status der Einrichtung nach Maßgabe des nationalen Rechts.

**II — Rechtlicher Rahmen**

*A — Gemeinschaftsrecht*

3. Nach Art. 56 Abs. 1 EG sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

4. Art. 58 Abs. 1 EG bestimmt:

„Artikel 56 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

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

b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern ... oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.“

5. Nach Art. 58 Abs. 3 EG dürfen die in Abs. 1 genannten Maßnahmen und Verfahren weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Art. 56 EG darstellen.

6. Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern<sup>3</sup> in der durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren<sup>4</sup> geändernten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 77/799) bestimmt:

„Die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten erteilen sich nach dieser Richtlinie gegenseitig alle Auskünfte, die für die zutreffende

Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sein können ...“

7. Art. 2 der Richtlinie 77/799 sieht vor:

„(1) Die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats kann die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um die Erteilung der in Artikel 1 Absatz 1 bezeichneten Auskünfte im Einzelfall ersuchen. Die zuständige Behörde des um Auskunft ersuchten Staates braucht dem Ersuchen nicht zu entsprechen, wenn es scheint, dass die zuständige Behörde des ersuchenden Staates ihre eigenen üblichen Auskunftsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft hat, von denen sie nach Lage des Falles ohne Gefährdung des Ermittlungszwecks hätte Gebrauch machen können.

(2) Zur Erteilung der Auskünfte nach Absatz 1 lässt die zuständige Behörde des um Auskunft ersuchten Mitgliedstaats gegebenenfalls die erforderlichen Ermittlungen durchführen.“

8. In Art. 8 der Richtlinie 77/799 heißt es:

„(1) Diese Richtlinie verpflichtet nicht zu Ermittlungen oder zur Übermittlung von

3 — ABl. L 336, S. 15.

4 — ABl. L 76, S. 1.

Auskünften, wenn deren Durchführung oder deren Beschaffung oder Verwertung durch die zuständige Behörde des auskunftgebenden Staates für ihre eigenen steuerlichen Zwecke gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden.

...

(3) Die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats kann die Auskunftübermittlung verweigern, wenn der interessierte Staat zur Übermittlung gleichartiger Auskünfte aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht in der Lage wäre.“

*B — Das auf die Einkommensbesteuerung natürlicher Personen anwendbare deutsche Steuerrecht*

9. Nach § 10b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes dürfen Steuerpflichtige Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke in bestimmtem Umfang als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Laut § 10b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes gilt das auch für Sachspenden.

10. Nach § 49 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung ist die steuerliche Abzugsfähigkeit auf Spenden beschränkt, deren Empfänger eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, eine inländische öffentliche Dienststelle oder eine in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist. Nach dieser Bestimmung sind von der Körperschaftsteuer Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (im Folgenden: Einrichtungen) befreit, die nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Diese Befreiung gilt jedoch laut § 5 Abs. 2 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes nur Einrichtungen, die ihren Sitz in Deutschland haben.

11. Nach § 50 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung dürfen die Zuwendungen im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes — vorbehaltlich der besonderen Regelungen für Zuwendungen von bis zu 100 Euro — nur abgezogen werden, wenn sie durch eine von der begünstigten Einrichtung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellte Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden.

12. Bei der Veranlagung des Spenders zur Einkommensteuer ist dieser Vordruck ein ausreichender Nachweis dafür, dass der Spendenempfänger die gesetzlichen Vorausset-

zungen erfüllt. Die Kontrolle, ob die begünstigte Einrichtung die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen erfüllt, ist also nicht Sache der Steuerverwaltung des Spenders.

ßenprüfung überprüft werden. Erfüllt die Einrichtung die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, ist sie berechtigt, für die erhaltenen Spenden Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auszustellen.

13. In den §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung (AO) werden die Zwecke, denen sich eine Einrichtung widmen muss, sowie die Art und Weise definiert, wie diese Zwecke zu verfolgen sind, um in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen.

### **III — Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

14. So sieht § 52 Abs. 1 und 2 Nr. 2 AO vor, dass eine Einrichtung gemeinnützige Zwecke verfolgt, wenn ihre Tätigkeit auf die Förderung der Allgemeinheit gerichtet ist, u. a. durch die Förderung der Jugendhilfe und der Altenhilfe. Nach § 55 AO muss die Einrichtung selbstlos handeln, d. h. beispielsweise, dass sie ihre Mittel ausschließlich zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke und nicht zugunsten ihrer Mitglieder zu verwenden hat. Gemäß § 59 AO wird einer solchen Einrichtung die fragliche Steuervergünstigung nur gewährt, wenn sich aus ihrer Satzung ergibt, dass sie ausschließlich und unmittelbar Zwecke verfolgt, die den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entsprechen.

16. Herr Persche begehrte in seiner Einkommensteuererklärung 2003, eine Sachspende von Bett- und Badwäsche, Rollatoren und Kinderspielautos als Sonderausgabe abzuziehen. Diese Spende erfolgte zugunsten des Centro Popular de Lagoa (Portugal) (im Folgenden: Centro Popular) im Wert von insgesamt 18 180 Euro. Es ist nicht festgestellt, wo der Kläger die in der Spendenbescheinigung aufgeführten Gegenstände erworben und bezahlt hat. Das Centro Popular ist ein Seniorenheim, an das ein Kinderheim angegliedert ist und das sich in einem Ort befindet, in dem Herr Persche ein von ihm selbst jährlich genutztes Wohnobjekt besitzt.

15. Gemäß §§ 193 ff. AO kann die Frage, ob die tatsächliche Geschäftsführung einer Einrichtung mit den Satzungsbestimmungen übereinstimmt und die Mittel selbstlos und zeitnah verwendet werden, durch eine Au-

17. Der Kläger legte seiner Steuererklärung ein Dokument bei, in dem das Centro Popular den Erhalt der Spende bestätigte, und eine Erklärung des Direktors des Bezirkszentrums für Solidarität und soziale Sicherheit von Faro (Portugal) vom 21. März 2001, wonach das

Centro Popular bei der Generaldirektion der Sozialaktion im Jahr 1982 als Privateinrichtung der Sozialen Solidarität registriert worden sei und damit Anspruch auf alle Steuerbefreiungen und Vergünstigungen habe, die das portugiesische Gesetz als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen gewähre. Der Kläger trug vor, dass der Originalspendenbeleg nach portugiesischem Recht für den Spendenabzug ausreichend sei.

18. Das Finanzamt versagte in seinem Einkommensteuerbescheid 2003 den begehrten Sonderausgabenabzug. Es wies auch den vom Kläger des Ausgangsverfahrens gegen diesen Bescheid eingelegten Einspruch als unbegründet zurück. Die Klage, die dieser beim Finanzgericht Münster erhob, blieb ebenfalls erfolglos. Er legte daraufhin Revision zum Bundesfinanzhof ein.

19. Der Bundesfinanzhof führt in seinem Vorlagebeschluss aus, dass das Finanzamt den fraglichen Spendenabzug aus zwei Gründen habe versagen müssen, zum einen, weil der Spendenempfänger nicht in Deutschland ansässig sei, und zum anderen, weil der Steuerpflichtige keine der Form der Abgabenordnung genügende Zuwendungsbestätigung vorgelegt habe. Es stelle sich jedoch die Frage, ob eine Sachspende in Form von Gegenständen des täglichen Bedarfs in den Anwendungsbereich der Art. 56 EG bis 58 EG falle, und gegebenenfalls, ob diese Bestimmungen dem entgegenstünden, dass ein Mitgliedstaat die steuerliche Abzugsfähigkeit einer solchen Spende nur zulasse, wenn der Spendenempfänger im Inland ansässig sei.

20. Der Gerichtshof habe in seinem Urteil vom 14. September 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*<sup>5</sup>, zwar anerkannt, dass die Mitgliedstaaten entscheiden könnten, welche Interessen der Allgemeinheit sie durch Steuervergünstigungen fördern wollten. Im Übrigen teile der Gerichtshof jedoch die Auffassung des damaligen vorlegenden Gerichts — einer anderen Kammer des Bundesfinanzhofs —, dass die Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 AO nicht voraussetze, dass diese Fördermaßnahmen deutschen Staatsangehörigen oder in Deutschland wohnhaften Personen zugutekommen müssten. Diese Auffassung sei im deutschen Recht allerdings umstritten.

21. Zudem habe der Gerichtshof in Randnr. 49 seines Urteils *Centro di Musicologia Walter Stauffer* festgestellt, dass sich ein Mitgliedstaat für die Versagung einer Steuerbefreiung eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen nicht auf die Notwendigkeit berufen könne, steuerliche Kontrollen durchzuführen, da der erste Mitgliedstaat von diesem Steuerpflichtigen jederzeit die Vorlage stichhaltiger Belege verlangen könne. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dürfe aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung die Festsetzung einer Steuer nicht allein von der Erklärung und den Angaben des Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden, sondern es müsse die Möglichkeit bestehen, das Deklarationsverfahren durch Außenprüfungen zu ergänzen.

<sup>5</sup> — C-386/04, Slg. 2006, I-8203.

22. In diesem Zusammenhang möchte das vorlegende Gericht zum einen wissen, ob die Behörden des Niederlassungsmitgliedstaats der betreffenden Einrichtung durch die Amtshilfe nach der Richtlinie 77/799 dazu verpflichtet werden können, eine Außenprüfung vorzunehmen, und zum anderen, ob es, selbst wenn dies möglich sein sollte, nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstieße, von den deutschen Finanzbehörden die Durchführung solcher Kontrollen zu verlangen, um die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden gleich welcher Art an die betreffende Einrichtung unabhängig von ihrem Wert festzustellen.

23. Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Werden vom Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) Sachspenden des Angehörigen eines Mitgliedstaats in Form von Gegenständen des täglichen Gebrauchs an Einrichtungen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben und die nach dem Recht ihres Mitgliedstaats als gemeinnützig anerkannt sind, umfasst?
2. Falls die Frage zu 1. bejaht wird: Widerspricht es — unter Berücksichtigung der Verpflichtung der Finanzbehörde zur Verifikation von Erklärungen des Steuerpflichtigen und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit (Art. 5 Satz 3

EG) — der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG), wenn nach dem Recht eines Mitgliedstaats Spenden an gemeinnützige Einrichtungen nur dann steuerbegünstigt sind, wenn Letztere in diesem Mitgliedstaat ansässig sind?

3. Falls die Frage zu 2. bejaht wird: Begründet die Richtlinie 77/799 eine Pflicht der Finanzbehörde eines Mitgliedstaats, zur Aufklärung eines Sachverhalts, der in einem anderen Mitgliedstaat verwirklicht wurde, die Hilfe der Verwaltungsbehörden des anderen Mitgliedstaats in Anspruch zu nehmen, oder kann der Steuerpflichtige darauf verwiesen werden, dass er nach dem Verfahrensrecht seines Mitgliedstaats bei Auslandsachverhalten die Feststellungslast (objektive Beweislast) trägt?

#### IV — Verfahren vor dem Gerichtshof

24. Gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs haben die deutsche, die griechische und die französische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs, Irland, die Kommission der Europäischen Gemeinschaften und die EFTA-Überwachungsbehörde schriftliche Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht. Diese Verfahrensbeteiligten, das Finanzamt und die spanische Regierung haben in der Sitzung vom 17. Juni 2008 mündlich verhandelt.

## V — Prüfung

### A — Zur ersten Vorlagefrage

25. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Sachspende einer natürlichen Person, die in einem Mitgliedstaat ihren Wohnsitz hat, an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Einrichtung Kapitalverkehr im Sinne des Art. 56 EG darstellen kann.

26. Die Kommission und die EFTA-Überwachungsbehörde schlagen vor, diese Frage zu bejahen.

27. Dagegen fallen nach Ansicht der Regierungen, die in der vorliegenden Rechtssache Erklärungen abgegeben haben, grenzüberschreitende Sachspenden nicht in den Anwendungsbereich des Art. 56 EG. Dieser betreffe nur Kapitalbewegungen, die in Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit oder zur Verfolgung eines wirtschaftlichen Zwecks vorgenommen würden. Es handele sich um Kapitalbewegungen zu „Investitions- oder Anlagezwecken“. Die Nomenklatur im Anhang der Richtlinie 88/361/EWG des Rates

vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages<sup>6</sup>, der durch den Vertrag von Amsterdam aufgehoben worden sei, habe nur Hinweiskarakter und sei nicht bindend. Jedenfalls betreffe ihre Rubrik XI („Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“) nur die Beziehungen zwischen natürlichen Personen. Nach Ansicht Irlands ist es zudem schwer vorstellbar, dass bei Erlass des Anhangs I der Richtlinie 88/361 von anderen Schenkungen als Geldschenkungen ausgegangen worden sei. Die griechische Regierung fügt hinzu, ein Transfer von Gegenständen des täglichen Gebrauchs, die keine Zahlungsmittel seien und nicht zu Investitionszwecken transferiert würden, falle ausschließlich unter die Bestimmungen des EG-Vertrags zum freien Warenverkehr.

28. Dem Vorbringen der beteiligten Regierungen kann ich nicht zustimmen.

29. Zwar trifft es zu, dass der EG-Vertrag den Begriff des Kapitalverkehrs nicht definiert. Richtig ist auch, dass der Gerichtshof entschieden hat, dass der Kapitalverkehr in Art. 67 des EWG-Vertrags (nach Änderung Art. 73b des EG-Vertrags, jetzt Art. 56 EG) Finanzgeschäfte betrifft, bei denen es *in erster Linie* um die Anlage oder die Investition des betreffenden Betrags und nicht um die Vergütung einer Dienstleistung geht<sup>7</sup>.

6 — ABl. L 178, S. 5.

7 — Vgl. Urteile vom 31. Januar 1984, Luisi und Carbone (286/82 und 26/83, Slg. 1984, 377, Randnr. 21), sowie vom 14. Juli 1988, Lambert (308/86, Slg. 1988, 4369, Randnr. 10).

30. Gleichwohl ist festzustellen, dass entgegen der Ansicht der Regierungen, die in der vorliegenden Rechtssache Erklärungen abgegeben haben, diese Definition nicht verlangt, dass jedes grenzüberschreitende Finanzgeschäft ausschließlich Anlage- oder Investitionszwecke verfolgen muss, um als Kapitalverkehr im Sinne des Art. 56 EG gelten zu können. Sie gibt auch nicht vor, alle Geschäfte zu erfassen, die in den Anwendungsbereich des Kapitalverkehrs fallen. Mit ihrer Hilfe soll vielmehr in dem Kontext, in dem sie erfolgt ist, festgestellt werden, wann ein Transfer von Werten keinen Kapitalverkehr darstellt, sondern eine laufende Zahlung, also die Gegenleistung für eine Transaktion im Bereich des Waren- und Dienstleistungsaustauschs<sup>8</sup>, ein Fall, der jedenfalls bei einer Sachspende wie der im Ausgangsverfahren ausgeschlossen ist.

31. Damit spreche meiner Meinung nach sowohl die Richtlinie 88/361 als auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs dafür, Sachspenden zwischen zwei natürlichen oder juristischen Personen, die in unterschiedlichen Mitgliedstaaten wohnhaft bzw. niedergelassen sind, als Kapitalverkehr anzuerkennen.

32. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs verweist für die Abgrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs des freien Kapitalver-

kehrs regelmäßig auf die Nomenklatur im Anhang der Richtlinie 88/361, wobei vorausgesetzt wird, dass die Nomenklatur ihren Hinweischarakter für die Definition des Kapitalverkehrs behält und die dortige Aufzählung nicht abschließend ist<sup>9</sup>. Es steht fest, dass die Nomenklatur in der Rubrik XI — B vorsieht, dass es sich bei Schenkungen und Stiftungen wie u. a. auch bei Erbschaften und Vermächtnissen (Rubrik XI — D) um Kapitalbewegungen handelt, die in die Kategorie „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ einzuordnen sind.

33. Entgegen der Auffassung der Regierungen, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Rubrik XI noch aus ihrer Systematik, dass der Kapitalverkehr, auf den sie sich bezieht, nur Finanztransaktionen zwischen natürlichen Personen und/oder Geldtransaktionen betrifft.

34. Was den ersten Punkt angeht, bin ich der Meinung, dass allein der „persönliche Charakter“ der in der Rubrik XI aufgeführten Transaktionen nicht zur Folge haben kann, dass nur die zwischen natürlichen Personen abgeschlossenen Geschäfte unter diese Rubrik fallen. Im Übrigen wäre eine derartige

8 — Vgl. hierzu Urteile *Luisi und Carbone* (Randnr. 23) und *Lambert* (Randnr. 10).

9 — Vgl. u. a. Urteile vom 16. März 1999, *Trummer und Mayer* (C-222/97, Slg. 1999, I-1661, Randnr. 21), vom 5. März 2002, *Reisch u. a.* (C-515/99, C-519/99 bis C-524/99 und C-526/99 bis C-540/99, Slg. 2002, I-2157, Randnr. 30), vom 23. Februar 2006, *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 39), *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Randnr. 22), vom 20. Mai 2008, *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, Slg. 2008, I-0000, Randnr. 100), und vom 11. September 2008, *Arens-Sikken* (C-43/07, Slg. 2008, I-0000, Randnr. 29).

Einschränkung der Reichweite der in der Rubrik XI aufgeführten Kapitalbewegungen unverständlich. Es ist nämlich nicht einzu- sehen, dass z. B. das Geschäft der „Schulden- regelung von Einwanderern im Land ihres früheren Wohnsitzes“, das ebenso wie die Schenkungen in dieser Rubrik aufgeführt ist, keine solchen Regelungen zugunsten von juristischen Personen erfassen können soll. Zudem erscheint es ein wenig widersprüch- lich, wie die Mehrheit der Regierungen, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, zu erklären, der Kapitalverkehr erfasse nur Geschäfte zu rein wirtschaftlichen Zwe- cken, und gleichzeitig zu behaupten, dass unter den Geschäften mit persönlichem Charakter nur die zwischen natürlichen Personen in den Anwendungsbereich des freien Kapitalverkehrs fielen.

35. Eine solche Einschränkung des Anwen- dungsbereichs der Geschäfte mit persön- lichem Charakter lässt sich allgemein nur schwer mit dem Wesen des freien Kapitalver- kehrs vereinbaren, der eine Freiheit ist, die eher auf den Gegenstand der Transaktionen bezogen ist als auf die Art der Personen, die von ihr Gebrauch machen<sup>10</sup>. Das ist zweifellos auch der Grund, warum keine der beteiligten Regierungen bestreitet, dass diese Freiheit in einem Kontext, in dem der Empfänger der fraglichen Transaktionen, das Centro Popu- lar, keinen Erwerbszweck verfolgt, anwendbar ist. Angesichts des Urteils Centro di Musicologia Walter Stauffer, in dem der Gerichtshof die Anwendbarkeit des freien Kapitalverkehrs auf die Geschäfte einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung, die keinen Erwerbs- zweck verfolgte, zugelassen hat, wäre es

problematisch, die gegenteilige Ansicht zu vertreten.

36. Zum zweiten Punkt ist hervorzuheben, dass der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, dass es sich bei den in der Rubrik XI — D genannten Erbschaften um Kapitalverkehr handelt (soweit sie mit einem ihrer wesent- lichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen), ohne für diese rechtliche Einordnung danach zu unterschei- den, ob das Vermögen des Erblassers aus Gegenständen oder Geld und/oder aus Im- mobilien besteht<sup>11</sup>. Im Urteil van Hilten-van der Heijden hat der Gerichtshof im Übrigen dem Begriff „Erbschaft“ ausdrücklich eine weite sachliche Definition gegeben, indem er ausgeführt hat, dass „mit dem Erbfall das *Eigentum an den Sachen, Rechten usw.*, aus denen [das] Vermögen [des Verstorbenen] besteht, auf die Erben [übergeht]“<sup>12</sup>.

37. Es ist kaum ersichtlich, warum dies beim Begriff „Schenkungen“ in der Rubrik XI — B des Anhangs I der Richtlinie 88/361 anders sein sollte.

10 — Vgl. in diesem Sinne Nrn. 58 bis 60 der Schlussanträge von Generalanwältin Stix-Hackl in der Rechtssache Centro di Musicologia Walter Stauffer.

11 — Vgl. Urteile vom 11. Dezember 2003, Barbier (C-364/01, Slg. 2003, I-15013, Randnr. 58), van Hilten-van der Heijden (Randnrn. 40 bis 42), vom 17. Januar 2008, Jäger (C-256/06, Slg. 2008, I-123, Randnr. 25), und Arens-Sikken (Randnrn. 30 und 31).

12 — Urteil van Hilten-van der Heijden (Randnr. 41) und Arens- Sikken (Randnr. 30) (Hervorhebung nur hier).

38. Bei Schenkungen geht schließlich genau wie bei Erbschaften das Eigentum an Vermögenswerten unentgeltlich auf Dritte über, unabhängig davon, ob es sich um bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt. Dass im Ausgangsverfahren die Schenkung in Form der Hingabe von Gegenständen des täglichen Bedarfs erfolgte, ist nur eine Leistungsmodalität, die die Tatsache, dass das Eigentum an Vermögensgegenständen oder an einem Teil des Vermögens des Schenkers übertragen wird, nicht berührt<sup>13</sup>.

39. Sollte dies, wie ich meine, die Bedeutung des Begriffs der Schenkungen in der Rubrik XI — B sein, schließe ich — der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Erbschaften und Vermächtnissen folgend — daraus, dass der Behandlung von Sachspenden als Kapitalverkehr im Sinne des Art. 56 EG nichts entgegensteht, sofern sie mit einem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen.

40. Nachdem nun die Anwendbarkeit des Art. 56 EG festgestellt wurde, ist das Vorbringen der griechischen Regierung, die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Warenverkehr seien eventuell einschlägig, zurückzuweisen<sup>14</sup>. Hierzu genügt der Hinweis, dass sich die von Herrn Persche im

Ausgangsverfahren angefochtene nationale Beschränkung auf die Leistung einer Spende an eine außerhalb Deutschlands ansässige gemeinnützige Einrichtung bezieht<sup>15</sup> und nicht auf die Ausfuhr von Gegenständen des täglichen Bedarfs, die den Gegenstand der fraglichen Spende bilden<sup>16</sup>.

41. Aus allen diesen Gründen schlage ich vor, die erste Vorlagefrage dahin zu beantworten, dass es sich bei Spenden eines Angehörigen eines Mitgliedstaats in Form von Gegenständen des täglichen Bedarfs an Einrichtungen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben und nach dem Recht dieses Mitgliedstaats als gemeinnützig anerkannt sind, um Kapitalverkehr im Sinne des Art. 56 EG handelt.

## B — Zur zweiten Vorlagefrage

42. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob — unter Berücksichtigung insbesondere der Tatsache, dass die Finanzbehörden in der Lage sein müssen, die Erklärungen des Steuerpflichtigen zu verifizieren, und sie nicht verpflichtet werden können, gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu verstoßen — die Be-

13 — Diese Art der Leistung geht oft auf den Willen des Schenkers zurück, nicht nur den Wert seiner Schenkung persönlich und konkret zu realisieren, sondern auch, sich umfassend zu vergewissern, dass der Schenkungsempfänger sie bestimmungsgemäß verwendet.

14 — Die Kapitalverkehrsfreiheit und der freie Warenverkehr scheinen sich nämlich gegenseitig auszuschließen. Vgl. zu Zahlungsmitteln Urteile vom 23. November 1978, Thompson u. a. (7/78, Slg. 1978, 2247, Randnrn. 21 bis 26), und vom 23. Februar 1995, Bordessa u. a. (C-358/93 und C-416/93, Slg. 1995, I-361, Randnr. 12); vgl. auch zu Spareinlagen Urteil vom 21. September 1988, Van Eycke (267/86, Slg. 1988, 4769, Randnr. 25).

15 — Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die in der vorliegenden Rechtssache fraglichen deutschen Rechtsvorschriften für den Spendenabzug beim Spender nicht zwischen Bar- oder Sachspenden an gemeinnützige Einrichtungen unterscheiden.

16 — Das vorlegende Gericht erwähnt im Übrigen nicht, ob diese Gegenstände des täglichen Bedarfs in Portugal oder in einem anderen Mitgliedstaat gekauft wurden.

stimmungen des EG-Vertrags zum freien Kapitalverkehr der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach nur solche Spenden von der Steuer abgezogen werden können, die als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen mit Sitz im Inland gewährt werden.

43. Im Wesentlichen geht es also um die Frage, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche den freien Kapitalverkehr beschränkt und, sollte das der Fall sein, ob diese Beschränkung dennoch als mit dieser Freiheit vereinbar angesehen werden kann, entweder weil sie Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder weil sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist<sup>17</sup>.

### 1. Zum Vorliegen einer Beschränkung des Kapitalverkehrs

44. Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben<sup>18</sup>.

17 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 43), vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnrn. 28 und 29), Centro di Musicologia Walter Stauffer (Randnr. 32), und vom 11. Oktober 2007, Hollmann (C-443/06, Slg. 2007, I-8491, Randnr. 45).

18 — Vgl. u. a. Urteile Centro di Musicologia Walter Stauffer (Randnr. 15) und vom 18. Dezember 2007, A (C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45. Nach Art. 56 EG sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten. So stellen Maßnahmen eines Mitgliedstaats Beschränkungen des Kapitalverkehrs dar, wenn sie grenzüberschreitende Kapitalbewegungen ungünstiger behandeln als nationale Kapitalbewegungen und daher geeignet sind, gebietsansässige Personen davon abzuhalten, in anderen Mitgliedstaaten Kapitalbewegungen vorzunehmen<sup>19</sup>.

46. Es ist daran zu erinnern, dass nach der im Ausgangsverfahren fraglichen deutschen Regelung Spenden deutscher Steuerpflichtiger an ausländische Einrichtungen, die in ihrem Niederlassungsmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt sind, nicht von der Steuer abgezogen werden können.

47. Allgemein bestehen keine Zweifel daran, dass der Spendenabzug die Großzügigkeit des Spenders erheblich beeinflusst. Im Übrigen gewähren die meisten, wenn nicht sogar alle Mitgliedstaaten Spendern in unterschiedlichen Formen Steuervergünstigungen. Damit reduzieren die Mitgliedstaaten die Kosten der Spende für den Spender und veranlassen ihn so, seine Geste zu wiederholen. Es ist wahrscheinlich, dass bei Versagung einer solchen Vergünstigung weniger Personen spenden.

19 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. November 1995, Svensson und Gustavsson (C-484/93, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 10), Trummer und Mayer (Randnr. 26), vom 14. Oktober 1999, Sandoz (C-439/97, Slg. 1999, I-7041, Randnr. 19), vom 26. September 2000, Kommission/Belgien (C-478/98, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 18), van Hilten-van der Heijden (Randnr. 44), sowie vom 25. Januar 2007, Festersen (C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Randnr. 24).

48. Betrifft, wie in der vorliegenden Rechtsache, eine solche Verweigerung nur die Spenden an im Ausland niedergelassene als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen, werden die Spender es bei unveränderter Zielsetzung vorziehen, sich inländischen Einrichtungen zuzuwenden, um in den Genuss des Spendenabzugs zu kommen. Die deutsche Regelung ist also geeignet, die in Deutschland ansässigen Personen davon abzuhalten, an ausländische Einrichtungen zu spenden, die in ihrem Niederlassungsmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt sind. Das führt unlegbar dazu, dass diese Einrichtungen unattraktiver werden als ihre in Deutschland niedergelassenen Entsprechungen.

49. Die weniger günstige Behandlung grenzüberschreitender Spenden wird im Übrigen von den Regierungen, die beim Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, nicht bestritten. Die französische Regierung hat sogar eingeräumt, dass eine solche unterschiedliche Behandlung in anderen Mitgliedstaaten ansässige Einrichtungen benachteilige und damit eine Behinderung des freien Kapitalverkehrs darstellen könnte. In der Tat erschwert eine solche Regelung den in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Einrichtungen das Sammeln von Geldern, da die in Deutschland steuerpflichtigen Spender nicht in den Genuss der in dieser Regelung vorgesehenen Steuervergünstigungen kommen können, wenn sie an solche Einrichtungen spenden wollen.

50. Daher bin ich der Auffassung, dass eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche eine grundsätzlich durch Art. 56 Abs. 1 EG verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt.

2. Zur Rechtfertigung der Beschränkung des Kapitalverkehrs

51. Für die Rechtfertigung der damit festgestellten Beschränkung des Kapitalverkehrs machen das Finanzamt und die Regierungen, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, zum einen die fehlende objektive Vergleichbarkeit der Situationen und zum anderen das Erfordernis geltend, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten. Diese beiden Rechtfertigungsgründe werden im Folgenden geprüft.

a) Zur Rechtfertigung durch die fehlende objektive Vergleichbarkeit der Situationen

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

53. Da diese Bestimmung eine Ausnahme vom fundamentalen Grundsatz des freien Kapitalverkehrs darstellt, ist sie eng auszulegen. Sie kann deshalb 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. Die Ausnahme in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG wird nämlich durch Art. 58 Abs. 3 EG eingeschränkt, wonach die in den Abs. 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen dürfen<sup>20</sup>.

54. Daher ist, wie der Gerichtshof festgestellt hat, zwischen den nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG erlaubten Ungleichbehandlungen und den durch Art. 58 Abs. 3 EG verbotenen willkürlichen Diskriminierungen zu unterscheiden<sup>21</sup>. Zur ersten Kategorie gehören nur nationale Regelungen, bei denen die Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind.

55. Es sei daran erinnert, dass es im Ausgangsverfahren um die steuerliche Behandlung eines Spenders in Deutschland geht, der in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtig ist, und nicht um die von der Spende begünstigte Einrichtung. Die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung sieht keine Ungleichbehandlung *Steuerpflichtiger* aufgrund des Wohnorts vor, zumal die von der Spende begünstigte Einrichtung in Deutschland nicht steuerpflichtig ist. Diese Regelung verweigert vielmehr den steuerlichen Abzug von Spenden, die in Deutschland steuerpflichtige natürliche

Personen an ausländische Einrichtungen leisten, die in ihrem Sitzmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt sind. Sie bewirkt also eine unterschiedliche steuerliche Behandlung deutscher Steuerpflichtiger aufgrund des Kapitalanlageorts. Folglich ist die Vereinbarkeit einer solchen Ungleichbehandlung gebietsansässiger Steuerpflichtiger mit dem freien Kapitalverkehr davon abhängig, ob sich die als gemeinnützig anerkannte begünstigte Einrichtung, die im Ausland ansässig ist, in einer objektiv vergleichbaren Situation befindet wie eine in Deutschland niedergelassene, als gemeinnützig anerkannte Einrichtung.

56. Hierzu vertreten die deutsche Regierung, die französische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und Irland die Auffassung, dass sich eine als gemeinnützig anerkannte Einrichtung, die ihren Sitz in Deutschland habe und dort ihre Tätigkeiten ausübe, nicht im Sinne des Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG in derselben Situation befinde wie eine vergleichbare Einrichtung, die weder ihren Sitz in Deutschland habe noch dort ihre Tätigkeiten ausübe.

57. Im Einzelnen tragen die deutsche und die französische Regierung vor, dass der Grund dafür, dass ein Mitgliedstaat auf bestimmte Steuereinnahmen verzichte, indem er in seinem Hoheitsgebiet ansässigen gemeinnützigen Einrichtungen eine Steuerbefreiung gewähre, darin liege, dass sie ihm bestimmte Gemeinwohlaufgaben abnähmen, die sonst ihm selbst oblägen.

20 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Manninen (Randnrn. 26 und 28) und Centro di Musicologia Walter Stauffer (Randnrn. 30 und 31).

21 — Vgl. u. a. Urteile Manninen (Randnr. 29), Centro di Musicologia Walter Stauffer (Randnr. 32) und Hollmann (Randnr. 44).

58. Die deutsche Regierung fügt unter Verweis auf das Urteil *Centro di Musicologia Walter Stauffer* hinzu, dass es einem Mitgliedstaat gestattet sei, die Gewährung einer Steuervergünstigung Einrichtungen vorzubehalten, die eine hinreichend enge Verbindung zum Inland aufwiesen. Zwar schließe die Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 AO nicht aus, dass der Staat im Ausland ausgeübte Tätigkeiten fördere, doch betreffe diese Bestimmung nur die Aufgaben, zu deren Übernahme sich der deutsche Staat im internationalen Rahmen entschlossen habe, und nicht alle Aufgaben, die — bei einer Ausübung im Inland — dem Gemeinnützigkeitsbegriff unterfielen wie z. B. die Jugend- oder Altenpflege.

59. Nach Ansicht des Vereinigten Königreichs sind ferner die Spenden an inländische Einrichtungen mit den Spenden an Einrichtungen, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig seien, deshalb nicht vergleichbar, weil zum einen die Mitgliedstaaten unterschiedliche Wohltätigkeitsbegriffe und unterschiedliche Voraussetzungen für die Anerkennung von Wohlfahrtseinrichtungen anwenden könnten und zum anderen ein Mitgliedstaat die Einhaltung dieser Anforderungen nur bei inländischen Einrichtungen selbst kontrollieren könne.

60. Dieses Vorbringen überzeugt insbesondere im Hinblick auf die Erkenntnisse aus dem Urteil *Centro di Musicologia Walter Stauffer* nicht.

61. Zu der allgemeinen These des Vereinigten Königreichs, es stehe den Mitgliedstaaten frei, unterschiedliche Wohltätigkeitsbegriffe und unterschiedliche Voraussetzungen für die Anerkennung von Wohlfahrtseinrichtungen anzuwenden, ist anzumerken, dass der Gerichtshof im vorgenannten Urteil sehr deutlich festgestellt hat, dass den Mitgliedstaaten in der Tat die Entscheidung freisteht, welche Interessen der Allgemeinheit sie dadurch fördern wollen, dass sie Vereinigungen und Stiftungen, die selbstlos mit diesen Interessen zusammenhängende Ziele verfolgen, Vergünstigungen gewähren. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, schreibt das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten somit nicht vor, dafür zu sorgen, dass ausländische Stiftungen, die in ihrem Herkunftsmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt sind, im Inland *automatisch* die gleiche Anerkennung erhalten<sup>22</sup>.

62. Den Mitgliedstaaten bei der Definition der Allgemeininteressen, die sie fördern wollen, ein Ermessen zuzugestehen, und die automatische Anwendung der gegenseitigen Anerkennung zugunsten von Einrichtungen abzulehnen, die in unterschiedlichen Mitgliedstaaten als gemeinnützig anerkannt sind, beantwortet daher — anders als das Vereinigte Königreich zu behaupten scheint — nicht die Frage nach der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen von Einrichtungen, die zwar in unterschiedlichen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, aber — und das wird im Ausgangsverfahren nicht bestritten — die Förderung identischer Allgemeininteressen zum Zweck haben, im vorliegenden Fall die Förderung der Jugend- und Altenhilfe.

22 — Urteil *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Randnr. 39).

63. Mir scheint der Gerichtshof im Urteil *Centro di Musicologia Walter Stauffer* diese Frage beantwortet zu haben, und zwar in einer Situation, die — entgegen der Ansicht der in der vorliegenden Rechtssache beteiligten Regierungen — nicht wesentlich von derjenigen abweicht, der sich der Gerichtshof heute gegenüber sieht.

64. In der Rechtssache *Centro di Musicologia Walter Stauffer* beehrte eine in Italien als gemeinnützig anerkannte Stiftung von den deutschen Finanzbehörden die steuerliche Behandlung (Befreiung) der Einkünfte aus der Vermietung eines in Deutschland gelegenen Grundstücks, in deren Genuss Stiftungen gleicher Art kamen, die in Deutschland niedergelassen waren. Dem Urteil ist zu entnehmen, dass die Stiftung keine ihrer gemeinnützigen Tätigkeiten in Deutschland ausübte, diese ausschließlich den kulturellen Beziehungen zwischen der Italienischen Republik und der Schweizer Eidgenossenschaft zugutekamen<sup>23</sup> und ihr die Steuerbefreiung der Vermietungseinkünfte mit der Begründung versagt worden war, dass sie weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz in Deutschland hatte<sup>24</sup>.

65. Hinsichtlich der objektiven Vergleichbarkeit der Situation dieser Stiftung mit der Situation einer in Deutschland niedergelassenen Stiftung hat der Gerichtshof als Erstes das Vorbringen u. a. der deutschen Regierung zurückgewiesen, dass allein die in Deutschland niedergelassenen Stiftungen die Aufgaben übernähmen, die andernfalls von die-

sem Mitgliedstaat wahrgenommen werden müssten, und dass für die Gewährung bestimmter steuerlicher Vergünstigungen eine hinreichend enge Verbindung zwischen den als gemeinnützig anerkannten Stiftungen und dem Inland bzw. der Allgemeinheit im Inland erforderlich sei. Der Gerichtshof hat zur Begründung angeführt, dass § 52 AO die Förderung der Interessen der Allgemeinheit zum Ziel hat, ohne danach zu unterscheiden, ob sie im Inland oder im Ausland erfolgt, und darauf hingewiesen, dass das vorliegende Gericht, der Bundesfinanzhof, ausgeführt hat, dass diese Bestimmung nicht voraussetze, dass die Maßnahmen zur Förderung der Interessen der Allgemeinheit den deutschen Staatsangehörigen oder den in Deutschland wohnhaften Personen zugutekämen<sup>25</sup>.

66. Diese Würdigung scheint mir auch in der vorliegenden Rechtssache zuzutreffen.

67. Auch wenn nämlich die deutsche Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen versucht hat, die Anwendung des § 52 AO auf Aufgaben zu beschränken, zu deren Übernahme sich der deutsche Staat im internationalen Rahmen entschlossen hat, und nicht auf alle Aufgaben zu erstrecken, die — bei einer Ausübung im Inland — dem Gemeinnützigkeitsbegriff unterfallen wie z. B. die Jugend- oder Altenpflege, ist festzustellen, dass das vorliegende Gericht abgesehen von seiner Bemerkung, diese Frage sei im innerstaatlichen Recht umstritten, bei der Darlegung des Sachverhalts und des nationalrecht-

23 — Randnr. 9.  
24 — Randnr. 11.

25 — Urteil *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Randnrn. 37 und 38).

lichen Rahmens<sup>26</sup> nicht die Auslegung des § 52 AO entkräftet hat, die es in der Rechtsache Centro di Musicologia Walter Stauffer vertreten hatte. Eine restriktive Auslegung des § 52 AO, die ihn auf gemeinnützige Zwecke mit internationaler Dimension beschränkt, wie von der deutschen Regierung vorgeschlagen, scheint im Übrigen kaum vertretbar angesichts der eher begrenzten kulturellen Zwecke, die von der Stiftung Centro di Musicologia Walter Stauffer verfolgt wurden und dennoch im deutschen innerstaatlichen Recht als gemeinnützig im Sinne des § 52 AO anerkannt wurden<sup>27</sup>.

68. Daher scheint mir — den Ausführungen im Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer entsprechend — eine hinreichend enge Verbindung mit dem Inland, die voraussetzt, dass die Maßnahmen zur Förderung der Interessen der Allgemeinheit den deutschen Staatsangehörigen oder den in Deutschland ansässigen Personen zugutekommen, für die Entscheidung im Ausgangsverfahren unerheblich zu sein.

69. Damit ist im Ausgangsverfahren der wahrscheinliche, aber nicht bestätigte Um-

stand, dass die Tätigkeiten des Centro Popular Kindern und/oder alten Menschen zugutekommen, die portugiesische Staatsangehörige sind oder zumindest in Portugal wohnen, für die Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situation dieser als gemeinnützig anerkannten Einrichtung mit der Situation einer in Deutschland niedergelassenen identischen Einrichtung nicht entscheidend.

70. Zwar trifft es zu, dass das Centro Popular im Gegensatz zur Stiftung Centro di Musicologia Walter Stauffer in Deutschland nicht, auch nicht beschränkt, steuerpflichtig ist. Ich räume gerne ein, dass sich die nationalen Finanzbehörden durch die Einkommensteuerpflicht in Deutschland eine intensivere Unterstützung von Seiten der betreffenden Einrichtung sichern können, da diese versucht wird, unmittelbar in den Genuss der in den deutschen Rechtsvorschriften vorgesehenen Steuervergünstigungen zu kommen. Dennoch scheint mir das Vorliegen oder Nichtvorliegen dieses Umstands keine Auswirkungen auf die Frage haben zu müssen, ob sich die gebietsfremden Einrichtungen in einer vergleichbaren Situation befinden wie die gebietsansässigen Einrichtungen. Wie die EFTA-Überwachungsbehörde in der mündlichen Verhandlung zutreffend ausgeführt hat, hatte nämlich die beschränkte Steuerpflicht der Stiftung Centro di Musicologia Walter Stauffer in Deutschland nichts mit den Anhaltspunkten zu tun, anhand deren nachvollzogen werden konnte, ob diese Stiftung gemeinnützige Zwecke verfolgte und die Voraussetzungen der Abgabenordnung erfüllte, Anhaltspunkte, die alle in Italien zu finden waren, dem Mitgliedstaat ihres Sitzes und ihrer Geschäftsleitung, sondern nur mit der auf ihre in Deutschland erzielten Vermietungseinkünfte zu entrichtenden Steuer.

26 — Nach ständiger Rechtsprechung ist dies nämlich Aufgabe des vorlegenden Gerichts. Vgl. u. a. Urteil vom 14. Dezember 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (C-217/05, Slg. 2006, I-11987, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 — Zur Erinnerung: Diese Stiftung verfolgte den Zweck der Ausbildung und Erziehung durch Unterstützung der Lehrfächer der klassischen Herstellung von Saiteninstrumenten und Streichinstrumenten sowie der Musikgeschichte und der Musikwissenschaft im Allgemeinen. Sie durfte eine oder mehrere Studienbeihilfen stiften, die jungen Schweizern den Aufenthalt in Cremona (Italien) für die ganze Periode des Unterrichts ermöglichen sollten.

71. Ich teile daher die Auffassung der Kommission und der EFTA-Überwachungsbehörde, dass in der vorliegenden Rechtssache zu prüfen ist, ob die vom Gerichtshof in Randnr. 40 des Urteils *Centro di Musicologia* Walter Stauffer aufgestellten Kriterien erfüllt sind. Im Einzelnen ergibt sich aus dieser Randnummer, dass die nationalen Stellen eines Mitgliedstaats einschließlich der Gerichte zu beurteilen haben, ob eine in einem Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Einrichtung auch die dafür nach dem Recht des ersten Mitgliedstaats vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllt und ihr Ziel die Förderung identischer Interessen der Allgemeinheit ist. In einem solchen Fall wird sich diese Einrichtung in einer vergleichbaren Situation wie die in diesem Mitgliedstaat niedergelassenen Einrichtungen befinden, und ihr muss grundsätzlich das Recht auf Gleichbehandlung zustehen<sup>28</sup>.

72. Der Vorlageentscheidung ist hierzu zu entnehmen, dass das *Centro Popular* im Streitjahr in Portugal ein Allgemeininteresse gefördert hat, das sich mit dem nach § 52 AO anerkannten Allgemeininteresse deckt. Das vorlegende Gericht macht hingegen keine Ausführungen zu der Frage, ob das *Centro Popular* die von der Abgabenordnung geforderten satzungsmäßigen Voraussetzungen und Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung der Einrichtung in Übereinstimmung mit ihrem satzungsmäßigen Zweck erfüllt hat.

73. Diese Auslassung hat einen einfachen Grund, der in engem Zusammenhang mit

der zweiten Vorlagefrage steht, denn das vorlegende Gericht möchte wissen, ob die systematische Verweigerung des Abzugs der Spende von Herrn Persche an das *Centro Popular* mit der Begründung, dass dieses nicht in Deutschland ansässig sei, mit dem freien Kapitalverkehr vereinbar ist. Die deutsche Regelung beruht nämlich auf der Prämisse, dass sich Einrichtungen wie das *Centro Popular* *grundsätzlich* in einer Situation befinden, die mit der Situation von in Deutschland niedergelassenen, als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen nicht objektiv vergleichbar ist.

74. Es ist aber nicht daran zu zweifeln, dass die Argumentation des Gerichtshofs in Randnr. 40 des Urteils *Centro di Musicologia* Walter Stauffer *voraussetzt, dass nachgewiesen werden kann*, dass die von den nationalen Rechtsvorschriften aufgestellten Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht erfüllt sind.

75. Da die nationalen Behörden hierfür im Ausgangsverfahren anscheinend keinen Nachweis verlangt und/oder geprüft haben, bin ich der Auffassung, dass die Versagung des Steuerabzugs einer Spende wie der von Herrn Persche an das *Centro Popular* mit der Begründung, dass die als gemeinnützig anerkannte begünstigte Einrichtung nicht im Inland niedergelassen ist, nicht damit gerechtfertigt werden kann, dass sich diese Einrichtung *grundsätzlich* in einer Situation befindet, die mit der Situation von Einrichtungen, die ein identisches Allgemeininteresse fördern und im Inland niedergelassen sind, nicht objektiv vergleichbar ist.

28 — Vgl. Urteil *Centro di Musicologia* Walter Stauffer (Randnrn. 40 und 41).

76. Da eine solche Steuermaßnahme nicht als eine nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG erlaubte Ungleichbehandlung angesehen werden kann, bleibt noch zu prüfen, ob sie mit dem Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten, gerechtfertigt werden kann, wie das vorliegende Gericht und die Regierungen geltend gemacht haben, die beim Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben.

79. Ich erinnere daran, dass der Gerichtshof im Urteil *Centro di Musicologia Walter Stauffer* das Vorbringen der deutschen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und Irlands zurückgewiesen hat, zum einen sei es schwierig, zu prüfen, ob und inwieweit eine im Ausland niedergelassene als gemeinnützig anerkannte Stiftung tatsächlich die satzungsmäßigen Zwecke im Sinne der nationalen Rechtsvorschriften erfülle, zum anderen sei es erforderlich, die tatsächliche Geschäftsführung dieser Stiftung zu kontrollieren.

b) Zur Rechtfertigung durch das Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten

77. Nach ständiger Rechtsprechung ist das Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten, ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen kann<sup>29</sup>.

80. So hat der Gerichtshof entschieden, dass zwar die zu der Feststellung führende Prüfung, ob eine Stiftung die von den nationalen Rechtsvorschriften geforderten Voraussetzungen erfüllt, Sache der Mitgliedstaaten ist, dass aber darin, dass diese Prüfung bei einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Stiftung schwieriger ist, ein bloß verwaltungstechnischer Nachteil liegt, der nicht ausreicht, um eine Weigerung der nationalen Behörden zu rechtfertigen, einer solchen Stiftung die Steuerbefreiung zu gewähren, die eine grundsätzlich in diesem Staat unbeschränkt steuerpflichtige Stiftung der gleichen Art erhält<sup>31</sup>.

78. Zudem kann eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt, also geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht<sup>30</sup>.

81. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass die betroffenen Finanzbehörden von der als gemeinnützig anerkannten Stiftung, die die Steuerbefreiung begehrt, die Vorlage stichhaltiger Belege verlangen dürfen, anhand deren sie die erforderlichen Prüfungen vornehmen können, insbesondere die Kontrolle

29 — Vgl. u. a. Urteile vom 15. Mai 1997, *Futura Participations und Singer* (C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 31), vom 15. Juli 2004, *Lenz* (C-315/02, Slg. 2004, I-7063, Randnrn. 27 und 45), *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Randnr. 47) und A (Randnr. 55).

30 — Vgl. u. a. Urteil A (Randnr. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 — Urteil *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Randnr. 48).

ihrer tatsächlichen Geschäftsführung z. B. auf der Grundlage der Vorlage des Jahresabschlusses und eines Tätigkeitsberichts. Der Gerichtshof hat hingegen ausgeschlossen, dass die Wirksamkeit der Steueraufsicht eine nationale Regelung rechtfertigen kann, die es den Steuerpflichtigen *absolut unmöglich* macht, derartige Nachweise zu erbringen<sup>32</sup>. Er hat auch auf die von der Richtlinie 77/799 vorgesehene gegenseitige Amtshilfe verwiesen. Diese Richtlinie ermöglicht den Finanzbehörden eines Mitgliedstaats, sich an die Behörden eines anderen Mitgliedstaats zu wenden, um alle Auskünfte zu erhalten, die sich als notwendig erweisen für die zutreffende Festsetzung der Steuer eines Steuerpflichtigen einschließlich der Frage, ob diesem eine Steuerbefreiung gewährt werden kann<sup>33</sup>.

82. In der vorliegenden Rechtssache unterscheidet sich das Vorbringen insbesondere der deutschen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und Irlands nicht wesentlich von ihrem Vorbringen in der Rechtssache Centro di Musicologia Walter Stauffer. Ich bin der Auffassung, dass der Gerichtshof auf dieses Vorbringen in gleicher Weise antworten sollte wie in jener Rechtssache.

83. Die genannten Regierungen versuchen zwar sehr wohl, die vorliegende Rechtssache von der Situation, die dem Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer zugrunde lag, abzugrenzen. So machen sie geltend, dass im Gegensatz zu der Situation, die jenem Urteil zugrunde lag, der betroffene Steuerpflichtige nicht die als gemeinnützig anerkannte Einrichtung sei, sondern ein einfacher Spender, der nicht über die erforderlichen Informationen über die Geschäftsführung der Einrichtung verfüge, die seine Spenden erhalte. Bitte der Spender die Einrichtung um diese Informationen, sei es für sie auch nicht selbstverständlich, seiner Bitte nachzukommen, da es sich bei dem dafür erforderlichen Aufwand nicht notwendigerweise um eine ordnungsgemäße Verwendung ihrer Mittel handele. Ferner sei die Richtlinie 77/799 kein geeignetes Instrument, um die zuständigen Behörden des Niederlassungsmitgliedstaats einer Einrichtung um eine vollständige Prüfung zu ersuchen, ob diese Einrichtung alle in den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats aufgestellten Voraussetzungen erfülle, einschließlich der Anforderungen an die satzungsgemäße tatsächliche Geschäftsführung. Die Regierung des Vereinigten Königreichs fügt hinzu, dass anders als in dem seltenen Fall, der in der Rechtssache Centro di Musicologia Walter Stauffer vorgelegen habe, dass eine Einrichtung Immobilien in einem anderen Mitgliedstaat besitze, die Finanzbehörden der Mitgliedstaaten wegen der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden an im Ausland ansässige Einrichtungen Gefahr liefen, tausende Einrichtungen überprüfen zu müssen, die in jedem der Mitgliedstaaten oder in jeder der föderalen Einheiten der Mitgliedstaaten anderen Bedingungen unterlägen. Da diese Aufgabe unmöglich erfüllt werden könne, stehe derzeit einem Mitgliedstaat keine weniger beschränkende Maßnahme als die Versagung des Steuerabzugs von Spenden an ausländische Einrichtungen zur Verfügung. Andernfalls würde den Finanzbehörden ein unverhältnismäßiger Aufwand zugemutet.

32 — Ebd. (Randnr. 49).

33 — Ebd. (Randnr. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

84. Auch wenn ich für einige dieser Erwägungen nicht unempfänglich bin, bezweifle ich doch, dass sie die vorstehend festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs rechtfertigen können.

85. Es trifft zu, dass im Fall einer Spende an eine in Deutschland niedergelassene als gemeinnützig anerkannte Einrichtung nicht der steuerpflichtige Spender beweispflichtig dafür ist, dass der Spendenempfänger seine gemeinnützige Tätigkeit satzungsgemäß ausübt. Die Bundesrepublik Deutschland hat nämlich für den Spendennachweis einen Vordruck eingeführt, den die begünstigte Einrichtung ausstellt und den der Spender nur seiner Einkommensteuererklärung und/oder seinem Antrag auf Spendenabzug beizufügen braucht. Für die Besteuerung des Einkommens des Spenders ist also die Vereinbarkeit der Spende mit den nationalen Rechtsvorschriften die Regel und die Kontrolle nur eine Ausnahme, denn die als gemeinnützig anerkannte Einrichtung unterliegt durch periodische Steuererklärungen und eventuelle Außenprüfungen einer regelmäßigen Kontrolle.

86. Doch auch wenn man zugesteht, dass es, wie die deutsche Regierung vorträgt, schwieriger ist, eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Einrichtung zur Mitwirkung zu bewegen, da diese Einrichtung selbst nicht in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuervergünstigung begehrt wird, beschränkt steuerpflichtig ist, erscheint es im Hinblick auf den mit der deutschen Steuermaßnahme verfolgten Zweck unverhältnismäßig, dem Spender, einem deutschen Steuerpflichtigen, die Möglichkeit, wenigstens Beweise bezüglich der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung der ausländischen Einrichtung vorzulegen, mit der Begründung vollständig zu

versagen, dass ein solcher Spender *in aller Regel* nicht über solche Beweise verfüge. Meiner Meinung nach lässt sich nämlich nicht von vornherein ausschließen, dass der in Deutschland steuerpflichtige Spender in der Lage ist, stichhaltige Belege vorzulegen, anhand deren die nationalen Finanzbehörden eindeutig und genau prüfen können, ob die ausländische Einrichtung die satzungsmäßigen und die an ihre tatsächliche Geschäftsführung gestellten Anforderungen erfüllt, die von den nationalen Rechtsvorschriften über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht aufgestellt werden<sup>34</sup>.

87. Auch der u. a. von der Regierung des Vereinigten Königreichs vertretene These, jede Kontrolle über in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene gemeinnützige Einrichtungen sei unmöglich oder führe zumindest zu einem unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand, so dass die Verweigerung der in der vorliegenden Rechtssache fraglichen Steuervergünstigung die einzige Maßnahme sei, die die Wirksamkeit der Steueraufsicht gewährleisten könne, kann nicht gefolgt werden.

88. Sicherlich lässt sich nur schwer abstreiten, dass, räumt man den Steuerpflichtigen eines Mitgliedstaats die Möglichkeit ein, ihre Spenden an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene, als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen in Abzug zu bringen, dies für die Finanzbehörden des ersten Mitgliedstaats bei der Erfüllung ihrer Aufgabe, zu prüfen, ob die betreffenden ausländischen Einrichtungen

34 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. März 2005, *Laboratoires Fournier* (C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 25).

gen die von den nationalen Rechtsvorschriften aufgestellten Voraussetzungen erfüllen, einen erhöhten Verwaltungsaufwand mit sich bringen könnte. Ebenso ist es wahrscheinlich, dass eine solche Möglichkeit zu einer konsequenten Anpassung der Verwaltungspraxis führt, die bisher im Wesentlichen auf rein interne Sachverhalte ausgerichtet ist.

einstimmt, könnten die Finanzbehörden, wie bereits gesagt, vom Steuerpflichtigen stichhaltige Belege verlangen, anhand deren sie die Erfüllung dieser Voraussetzung prüfen können. Fehlen solche Belege, könnten die Finanzbehörden vorbehaltlich der in Nr. 110 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten Bedingungen die begehrte Steuervergünstigung durchaus versagen.

89. Ich denke allerdings nicht, dass die Wirksamkeit der Steueraufsicht gefährdet würde, wenn die Mitgliedstaaten eine solche Möglichkeit zulassen müssten, um dem Gemeinschaftsrecht nachzukommen.

90. Eine solche Prüfung müsste nur erfolgen, wenn zwei Vorbedingungen erfüllt wären. Erstens setzt die Durchführung einer solchen Prüfung durch die nationalen Finanzbehörden voraus, dass die nationalen Rechtsvorschriften wie z. B. die deutschen keine (oder zumindest nur eine sehr entfernte) Verbindung zwischen den Tätigkeiten der als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen und dem Inland und/oder der Förderung der Interessen der Bürger oder Einwohner des Mitgliedstaats des Spenders vorschreiben. Zweitens setzt sie voraus, dass der von der ausländischen Einrichtung verfolgte gemeinnützige Zweck als solcher auch vom Mitgliedstaat des Spenders anerkannt wird.

91. Soweit ferner der Mitgliedstaat des Spenders den Spendenabzug von der Voraussetzung abhängig macht, dass die tatsächliche Geschäftsführung der begünstigten Einrichtung mit den Satzungsbestimmungen über-

92. Für den Fall, dass die Überprüfung der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung vorzunehmen ist, ergibt sich zudem aus den Akten, dass bei in Deutschland niedergelassenen Einrichtungen Kontrollen anhand von Schriftstücken grundsätzlich ausreichen. Besonders hervorzuheben ist, dass, während die Regierungen, die in der vorliegenden Rechtssache Erklärungen abgegeben haben, vor allem die Schwierigkeit betont haben, bei ausländischen Einrichtungen Außenprüfungen vorzunehmen, nach Aussage der deutschen Regierung zumindest in der Bundesrepublik Deutschland bei im Inland niedergelassenen Einrichtungen Außenprüfungen scheinbar nur dann vorgenommen werden, wenn die Finanzbehörden den begründeten Verdacht hegen, dass es bei der tatsächlichen Geschäftsleitung dieser Einrichtungen zu Unregelmäßigkeiten kommt. Bei in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Einrichtungen, die sich in einer objektiv vergleichbaren Situation wie inländische Einrichtungen befinden, darf das gemäß dem Grundsatz der Gleichbehandlung nicht anders sein.

93. Ich bin deshalb der Ansicht, dass den Finanzbehörden des Mitgliedstaats des Spenders durch die steuerliche Gleichbehandlung von Spenden an ausländische Einrichtungen, die in ihrem Niederlassungsmitgliedstaat als

gemeinnützig anerkannt sind, und Spenden an inländische Einrichtungen, die sich in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden, kein unverhältnismäßiger Verwaltungsaufwand auferlegt werden dürfte.

ständen wie denen des Ausgangsverfahrens die systematische Versagung des Steuerabzugs einer Spende an eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Einrichtung rechtfertige.

94. Zwar ist es möglich, dass sich die Finanzbehörden des Mitgliedstaats des Spenders in einigen Fällen unabhängig von der Art der vorzunehmenden Kontrolle — zumindest zunächst — die Unterstützung der zuständigen Behörden des Mitgliedstaats sichern müssen, in dem die begünstigte Einrichtung niedergelassen ist, es sei denn, ihre eigenen Informationen oder die Belege, die der Spender — gegebenenfalls mit Unterstützung der begünstigten Einrichtung — vorlegt, sind bereits ausreichend<sup>35</sup>.

96. Entgegen der Behauptung dieser Regierungen bedeutet der Umstand, dass Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats dazu ermächtigt, die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um die Erteilung der in Art. 1 Abs. 1 bezeichneten Auskünfte „im Einzelfall“ zu ersuchen, d. h. die Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Steuer eines Steuerpflichtigen erforderlich sind, einschließlich der Frage, ob diesem eine Steuerbefreiung gewährt werden kann<sup>36</sup>, nicht, dass sich dieser Bestimmung eine Beschränkung eines solchen Ersuchens auf Auskünfte zu einzelnen Punkten oder zur Höhe der vom Steuerpflichtigen zu entrichtenden Steuer entnehmen lässt.

95. In diesem Zusammenhang kann ich mich auch dem Vorbringen der beteiligten Regierungen nicht anschließen, die mit der Richtlinie 77/799 eingeführte gegenseitige Amtshilfe sei insoweit ungeeignet, was unter Um-

97. Sofern die Finanzbehörden eines Mitgliedstaats für die ordnungsgemäße Feststellung, ob einem deutschen Spender ein Spendenabzug zusteht, Auskünfte über die satzungsgemäße tatsächliche Geschäftsführung der begünstigten Einrichtung, die im um Auskunft ersuchten Mitgliedstaat ansässig ist, benötigen, wären diese Behörden meiner Ansicht nach im Gegenteil durch nichts daran gehindert, die zuständigen Behörden dieses

35 — Es kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass die vom Spender vorgelegten Belege ausreichen, insbesondere dann, wenn die begünstigte Einrichtung international allgemein bekannt ist und über ihre nationalen Niederlassungen in verschiedenen Mitgliedstaaten identische gemeinnützige Tätigkeiten entfaltet. Zudem sollte in den gar nicht so seltenen Fällen, dass der Spender seine karitative Geste Jahr um Jahr zugunsten derselben Einrichtung wiederholt, die Prüfung nach dem ersten Jahr einfacher werden. Ferner scheint, wie dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens zu entnehmen ist (vgl. Nr. 16 der vorliegenden Schlussanträge), die Spende an eine ausländische Einrichtung, deren gemeinnützige Tätigkeiten lokaler Art sind, auf persönliche Verbindungen des Spenders mit dieser Einrichtung und/oder mit dem Ort, in dem die Einrichtung ihren Sitz hat, zurückzugehen. In solchen Fällen ist es wahrscheinlich, dass der Spender dank dieser Verbindungen die Mitarbeiter dieser Einrichtung gewinnen und so zahlreiche Informationen sammeln kann, die für die Finanzbehörden seines Wohnmitgliedstaats nützlich sind.

36 — Vgl. hierzu Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer (Randnr. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Mitgliedstaats um diese Art von Auskünften zu ersuchen. Nach Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 bezieht sich die Zusammenarbeit zwischen den nationalen Verwaltungen auf „alle Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen ... geeignet sein können“<sup>37</sup>. Zudem würde der Rückgriff auf die von der Richtlinie 77/799 vorgesehene gegenseitige Amtshilfe unter solchen Umständen natürlich nicht die eigene Befugnis der Finanzbehörden des Mitgliedstaats des Spenders berühren, u. a. zu prüfen, ob die in den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats festgelegten Voraussetzungen für den Spendenabzug erfüllt sind<sup>38</sup>.

98. Selbstverständlich kann nicht ausgeschlossen werden, dass angesichts der in Art. 8 der Richtlinie 77/799 vorgesehenen Grenzen des Auskunftsaustauschs die von den zuständigen Behörden des um Auskunft ersuchten Mitgliedstaats erbetenen Auskünfte nicht erteilt werden oder, wenn sie erteilt werden, nicht immer ausreichen, um die vom Steuerpflichtigen bereits vorgelegten Belege prüfen zu können.

99. Der Gerichtshof hat jedoch bereits entschieden, dass ein Mitgliedstaat sich nicht auf die Unmöglichkeit, die Zusammenarbeit eines anderen Mitgliedstaats bei der Durchführung von Ermittlungen oder der Beschaf-

fung von Auskünften zu verlangen, berufen kann, um die Versagung eines Steuervorteils zu rechtfertigen, da die Finanzbehörden berechtigt sind, von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu fordern, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuer als erforderlich ansehen<sup>39</sup>. Dies müsste erst recht für die Behauptung gelten, das System des Austauschs von Auskünften im Bereich der direkten Steuern sei ungeeignet, was die systematische Versagung eines Spendenabzugs bei einem Steuerpflichtigen eines Mitgliedstaats rechtfertige, der einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen als gemeinnützig anerkannten Einrichtung eine Spende gewährt.

100. Jedenfalls sollten die Finanzbehörden des Mitgliedstaats des Spenders, vorbehaltlich der Ausführungen in Nr. 110 der vorliegenden Schlussanträge, die Befugnis haben, die begehrte Steuervergünstigung zu versagen, wenn sie nicht in der Lage sind, die von ihm vorgelegten Informationen eindeutig und genau zu prüfen<sup>40</sup>.

101. Die systematische Versagung des im Ausgangsverfahren begehrten Spendenabzugs, ohne dem Spender die Möglichkeit zu geben, den Beweis dafür zu erbringen, dass die ausländische begünstigte Einrichtung, die in ihrem Sitzmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt ist, die Anforderungen der deutschen Rechtsvorschriften an den satzungsmäßigen Zweck und die tatsächliche Geschäftsführung der inländischen Einrichtungen gleicher Art

37 — Hervorhebung nur hier.

38 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2007, Twoh International (C-184/05, Slg. 2007, I-7897, Randnr. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 — Vgl. u. a. Urteil A (Randnr. 58).

40 — Urteile Centro di Musicologia Walter Stauffer (Randnrn. 48 und 49) und A (Randnrn. 58 und 59).

erfüllen kann, erscheint mir hingegen gemessen an dem Ziel, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten, unverhältnismäßig.

102. Aus allen diesen Gründen bin ich der Auffassung, dass die zweite Vorlagefrage dahin zu beantworten ist, dass die Art. 56 EG und 58 EG der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach einem dort Steuerpflichtigen ein Spendenabzug nur dann gewährt werden kann, wenn die begünstigte als gemeinnützig anerkannte Einrichtung in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, ohne dass diesem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben wäre, den Beweis dafür zu erbringen, dass die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene und nach dem Recht dieses Mitgliedstaats als gemeinnützig anerkannte begünstigte Einrichtung die Anforderungen erfüllen kann, die nach den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats für im Inland ansässige Einrichtungen gleicher Art gelten.

### C — Zur dritten Vorlagefrage

103. Mit seiner dritten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Finanzbehörden des Mitgliedstaats des steuerpflichtigen Spenders verpflichtet sind, zur Aufklärung eines Sachverhalts, der in einem anderen Mitgliedstaat verwirklicht wurde, die in der Richtlinie 77/799 vorgesehene gegenseitige Amtshilfe in Anspruch zu nehmen, oder ob sie dem steuerpflichtigen Spender nach dem nationalen Verfahrensrecht die Beweislast aufbürden dürfen.

104. Meine Erwägungen in den Nrn. 94 bis 100 der vorliegenden Schlussanträge haben bereits Teile der Antwort auf diese Frage geliefert.

105. Wie der Gerichtshof entschieden hat, ergibt sich sowohl aus dem Zweck als auch aus dem Inhalt der Richtlinie 77/799, dass die darin vorgesehene gegenseitige Amtshilfe den nationalen Finanzbehörden nur ermöglicht, um die Auskünfte zu ersuchen, die sie selbst nicht bekommen können. Sie sind zu einem solchen Auskunftersuchen aber nicht verpflichtet. Damit ist es Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats, zu beurteilen, in welchen konkreten Fällen ihm Informationen über Umsätze von auf seinem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen fehlen, und zu entscheiden, ob es in diesen Fällen gerechtfertigt ist, einen anderen Mitgliedstaat um Auskunft zu ersuchen<sup>41</sup>.

106. Wie bereits festgestellt, hat der Gerichtshof ferner entschieden, dass nichts die Finanzbehörden eines Mitgliedstaats daran hindert, von dem Steuerpflichtigen, der die Steuerbefreiung begehrt, die Vorlage stichhaltiger Belege zu verlangen, anhand deren sie die erforderlichen Prüfungen vornehmen können<sup>42</sup>.

<sup>41</sup> — Vgl. Urteil *Twoh International* (Randnr. 32).

<sup>42</sup> — Urteil *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Randnr. 49). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile *Twoh International* (Randnr. 35) und *A* (Randnr. 58).

107. Diese Erwägungen lassen sich meiner Meinung nach mit der Restzuständigkeit der Mitgliedstaaten begründen, im Einklang mit ihren Verfahrensvorschriften u. a. im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens zur Festsetzung der zu entrichtenden Steuer die anwendbaren Beweisvorschriften festzulegen, einschließlich der Verteilung der Beweislast zwischen dem Steuerpflichtigen und den nationalen Finanzbehörden<sup>43</sup>.

108. Das vom vorlegenden Gericht aufgeworfene Problem scheint jedoch in der Verknüpfung zwischen der Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung der Steuervergünstigung, die grundsätzlich der Steuerpflichtige trägt, und der den Finanzbehörden durch das innerstaatliche Recht eingeräumten Möglichkeit zu liegen, die betreffende Vergünstigung ohne weitere Prüfung zu versagen, wenn ein solcher Beweis fehlt.

109. Die Kommission und die EFTA-Überwachungsbehörde räumen zwar in diesem Zusammenhang ein, dass die Richtlinie 77/799 als solche für die Mitgliedstaaten keine Verpflichtung begründe, auf die darin vorgesehenen Mechanismen zurückzugreifen, doch könnten im Anwendungsbereich einer Grundfreiheit wie dem freien Kapitalverkehr die nationalen Finanzbehörden die von der Richtlinie zur Verfügung gestellten Möglichkeiten nicht systematisch ignorieren, indem sie die begehrte Steuervergünstigung einfach mit der Begründung versagten, dass der Steuerpflichtige nicht alle nötigen Beweise beibringen könne, obwohl sich dieser in

vollem Umfang an deren Erhebung beteiligt habe.

110. Ich tendiere dazu, mich dieser Auffassung im speziellen Kontext der vorliegenden Rechtssache anzuschließen, also dann, wenn die für die Gewährung einer Steuervergünstigung verlangten Nachweise nicht direkt den Steuerpflichtigen betreffen, der den Steuervorteil begehrt, sondern einen Dritten, im vorliegenden Fall die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene von der Spende begünstigte Einrichtung. In einer solchen Situation können nämlich die nationalen Behörden meiner Meinung nach die Steuervergünstigung nicht systematisch versagen, wenn der Steuerpflichtige die von ihm verlangten Nachweise nicht beigebracht hat, ohne vorher die Schwierigkeiten berücksichtigt zu haben, denen sich der Steuerpflichtige trotz aller Anstrengungen, die er bereits unternommen hat, bei der Beibringung der verlangten Beweise gegenübersteht, und ohne angesichts dieser Schwierigkeiten die realen Möglichkeiten geprüft zu haben, sich diese Beweise mit Hilfe der zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats im von der Richtlinie 77/799 vorgegebenen Rahmen oder gegebenenfalls im Rahmen der Anwendung eines bilateralen Steuerabkommens zu beschaffen. In diesem Zusammenhang wird es selbstverständlich Sache des nationalen Gerichts sein, in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Versagung des begehrten Steuerabzugs ohne Rückgriff auf die mit der Richtlinie 77/799 eingeführte Zusammenarbeit zwischen nationalen Verwaltungen auf einer gewissenhaften Würdigung der genannten Beweise beruht.

111. Dieser Ansatz erscheint mir geeignet, ein Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen einer wirksamen Anwendung des

43 — Vgl. entsprechend Urteil vom 24. April 2008, Arcor (C-55/06, Slg. 2008, I-0000, Randnr. 187).

freien Kapitalverkehrs in einer Rechtssache wie dem Ausgangsverfahren und den derzeitigen Grenzen der in der Richtlinie 77/799 vorgesehenen gegenseitigen Amtshilfe zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten zu gewährleisten.

112. Daher bin ich der Ansicht, dass die dritte Vorlagefrage dahin zu beantworten ist, dass die Finanzbehörden eines Mitgliedstaats nicht verpflichtet werden können, zur Aufklärung eines Sachverhalts, der in die gerichtliche Zuständigkeit eines anderen Mitgliedstaats fällt, auf die Mechanismen der Zusammenarbeit zurückzugreifen, die in der Richtlinie 77/799 vorgesehen sind, und dass sie berechtigt sind, gemäß dem Verfahrensrecht ihres Mitgliedstaats von einem Steuerpflichtigen zu verlangen, die Beweise vorzulegen, die sie für die zutreffende Festsetzung seiner Steuer für erforderlich halten, einschließlich der Frage, ob ihm eine Steuerbefreiung gewährt werden kann. Um jedoch die wirksame Anwendung des freien Kapitalverkehrs si-

cherzustellen, dürfen die Finanzbehörden des ersten Mitgliedstaats, wenn die vom Steuerpflichtigen verlangten Beweise die Satzung und/oder die tatsächliche Geschäftsführung einer begünstigten Einrichtung betreffen, die in einem anderen Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt und dort niedergelassen ist, dem Steuerpflichtigen den Steuerabzug nicht versagen, ohne vorher die Schwierigkeiten berücksichtigt zu haben, denen sich der Steuerpflichtige bei der Beibringung der verlangten Beweise trotz aller Anstrengungen, die er bereits unternommen hat, gegenüber sieht, und ohne angesichts dieser Schwierigkeiten die realen Möglichkeiten geprüft zu haben, sich diese Beweise mit Hilfe der zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats im von der Richtlinie 77/799 vorgegebenen Rahmen oder gegebenenfalls im Rahmen der Anwendung eines bilateralen Steuerabkommens zu beschaffen. Es ist Sache des nationalen Gerichts, in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Versagung des begehrten Steuerabzugs ohne Rückgriff auf die mit der Richtlinie 77/799 eingeführte Zusammenarbeit zwischen den nationalen Verwaltungen auf einer gewissenhaften Würdigung der genannten Beweise beruht.

## VI — Ergebnis

113. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Bei Spenden eines Angehörigen eines Mitgliedstaats in Form von Gegenständen des täglichen Bedarfs an Einrichtungen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben und nach dem Recht dieses Mitgliedstaats als gemeinnützig anerkannt sind, handelt es sich um Kapitalverkehr im Sinne des Art. 56 EG.

2. Die Art. 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach einem dort Steuerpflichtigen ein Spendenabzug nur dann gewährt werden kann, wenn die begünstigte als gemeinnützig anerkannte Einrichtung in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, ohne dass diesem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben wäre, den Beweis dafür zu erbringen, dass die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene und nach dem Recht dieses Mitgliedstaats als gemeinnützig anerkannte begünstigte Einrichtung die Anforderungen erfüllen kann, die nach den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats für im Inland ansässige Einrichtungen gleicher Art gelten.
  
3. Die Finanzbehörden eines Mitgliedstaats können nicht verpflichtet werden, zur Aufklärung eines Sachverhalts, der in die gerichtliche Zuständigkeit eines anderen Mitgliedstaats fällt, auf die Mechanismen der Zusammenarbeit zurückzugreifen, die in der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern in der durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren geänderten Fassung vorgesehen sind; sie sind berechtigt, gemäß dem Verfahrensrecht ihres Mitgliedstaats von einem Steuerpflichtigen zu verlangen, die Beweise vorzulegen, die sie für die zutreffende Festsetzung seiner Steuer für erforderlich halten, einschließlich der Frage, ob ihm eine Steuerbefreiung gewährt werden kann. Um jedoch die wirksame Anwendung des freien Kapitalverkehrs sicherzustellen, dürfen die Finanzbehörden des ersten Mitgliedstaats, wenn die vom Steuerpflichtigen verlangten Beweise die Satzung und/oder die tatsächliche Geschäftsführung einer begünstigten Einrichtung betreffen, die in einem anderen Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt und dort niedergelassen ist, dem Steuerpflichtigen den Steuerabzug nicht versagen, ohne vorher die Schwierigkeiten berücksichtigt zu haben, denen sich der Steuerpflichtige bei der Beibringung der verlangten Beweise trotz aller Anstrengungen, die er bereits unternommen hat, gegenübersehen, und ohne angesichts dieser Schwierigkeiten die realen Möglichkeiten geprüft zu haben, sich diese Beweise mit Hilfe der zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats im von der Richtlinie 77/799 vorgegebenen Rahmen oder gegebenenfalls im Rahmen der Anwendung eines bilateralen Steuerabkommens zu beschaffen. Es ist Sache des nationalen Gerichts, in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Versagung des begehrten Steuerabzugs ohne Rückgriff auf die mit der Richtlinie 77/799 eingeführte Zusammenarbeit zwischen den nationalen Verwaltungen auf einer gewissenhaften Würdigung der genannten Beweise beruht.