

Veronika Daurer*)

Die Rs. *Persche*: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts

THE *PERSCHE* CASE: CHARITABLE DONATIONS UNDER SCRUTINY OF THE ECJ

On January 27th, 2009, the ECJ rendered its judgment in the *Persche* case. The focus lay on section 10b of the German Income Tax Act, pursuant to which donations may be deductible as special expenses, provided that certain conditions are met. The issues before the ECJ related on the one hand to donations and what is charitable in terms of tax law, and on the other hand to cross-border exchange of information. Veronika *Daurer* analyses the conclusions that can be drawn from the decision with respect to these topics.

I. Die Ausgangssituation in Deutschland

Im der Rs. *Persche*¹⁾ zugrunde liegenden Sachverhalt wollte ein deutscher Steuerberater, Hein *Persche*, in seiner Einkommensteuererklärung des Jahres 2003 eine Sachspende als Sonderausgaben gem. § 10b dEStG geltend machen. Die Sachspende in Form von Bett- und Badwäsche, Rollatoren und Kinderspielautos wurde an das *Centro Popular de Lagoa* (*Centro Popular*), eine in Portugal registrierte „Privateinrichtung der sozialen Solidarität“,²⁾ geleistet, die den Erhalt durch eine (portugiesische) Spendenbescheinigung bestätigte. Das Finanzamt ließ die Sachspende nicht zum Abzug zu und erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid. Die Berufung und eine anschließende Klage beim FG Münster blieben erfolglos, weshalb Herr *Persche* Revision beim BFH einlegte.

Laut BFH ist der Einkommensteuerbescheid „nach deutschem Einkommensteuerrecht rechtmäßig.“³⁾ Der Spendenabzug ist in § 10b Abs. 1 dEStG geregelt und besagt, dass Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter (gemeinnütziger) Zwecke im Sinn der §§ 52 bis 54 AO bis zu einer bestimmten Höhe als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Die Abzugsfähigkeit von Spenden wird dadurch gerechtfertigt, dass uneigennützige Spenden zur Entlastung des Staates beitragen, da dieser sonst gemeinnützige Aktivitäten aus Haushaltsmitteln finanzieren müsste.⁴⁾ Gemäß § 10b Abs. 3 dEStG fallen auch Zuwendungen von Wirtschaftsgütern, d. h. Sachspenden, in den Anwendungsbereich des Spendenabzugs.

Der Spendenabzug ist an mehrere Voraussetzungen geknüpft. Erstens muss die Spende an inländische Personen des öffentlichen Rechts, inländische öffentliche Dienststellen oder Körperschaften i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 dKStG, der wiederum nur unbeschränkt steu-

*) Mag. Veronika *Daurer* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autorin dankt Univ.-Prof. Dr. Michael *Lang*, MMag. Thomas *Ecker*, Mag. Sabine *Dommès*, Mag. Christian *Massoner*, Mag. Nicole *Tüchler* und Mag. Kasper *Dziurdz* für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

¹⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg.

²⁾ Solche Einrichtungen haben Anspruch auf „alle Steuerbefreiungen und Vergünstigungen, die durch das Gesetz für Personengesellschaften mit Gemeinnützigkeit und Verwaltungsgemeinnützigkeit gewährt werden“ (*Fischer*, Das EuGH-Urteil *Persche* zu Auslandsspenden – die Entstaatlichung des Steuerstaates geht weiter, FR 2009, 249 [249]).

³⁾ BFH 9. 5. 2007, XI R 56/05, Rn. 11. Mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2009 hat der deutsche Gesetzgeber die für den Sachverhalt relevanten Bestimmungen geändert. Erstens wurden die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit einer Organisation in § 5 Abs. 2 Nr. 2 dKStG verschärft, zweitens wurde in § 51 AO der „strukturelle Inlandsbezug“ des Gemeinnützigkeitsrechts kodifiziert (Näheres dazu siehe unten). Beide Änderungen haben Auswirkungen auf den Spendenabzug, weil § 10b dEStG auf diese beiden Regelungen verweist (vgl. *Winheller/Klein*, Spendenabzug für Zuwendungen ins EU-Ausland, DSfZ 2009, 193).

⁴⁾ Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zum EStG, Lfg. 194 (1998) § 10b Anm. 4.

The Persche Case: Charitable Donations Under Scrutiny of the ECJ

erpflichtige Körperschaften erfasst, geleistet werden.⁵⁾ Dies war im vorliegenden Fall nicht gegeben, da der Empfänger der Spenden in Portugal ansässig ist. Eine weitere Voraussetzung ist die Gemeinnützigkeit des Empfängers i. S. d. §§ 51 bis 68 AO. Hier werden die in § 10b Abs. 1 dEStG verwendeten Begriffe genauer erläutert, und es wird festgelegt, dass die Steuerbegünstigung nur dann gewährt wird, wenn in der Satzung die verfolgten Zwecke ersichtlich sind, die Zwecke gem. §§ 52 bis 58 AO gemeinnützig sind und diese „ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden“.⁶⁾ Die Förderung der Jugend- und der Altenhilfe gilt gem. § 52 Abs. 1 und Abs. 2 AO als gemeinnützig. Zuletzt muss der Spender seiner Einkommensteuererklärung eine Zuwendungsbestätigung beifügen, die der Spendenempfänger auf Grundlage eines amtlich vorgeschriebenen Vordrucks ausfertigt. Diese Verwaltungspraxis dient der Vereinfachung der Kontrolle, da so nicht die Finanzämter der Spender jeden Einzelfall überprüfen müssen, sondern die Rechtmäßigkeit der Steuerbegünstigung durch eine Außenprüfung bei den Empfängern der Spenden kontrolliert wird. Erfüllen die Organisationen alle Voraussetzungen, dürfen sie die Zuwendungsbestätigungen an Spender ausgeben. Herr *Persche* legte zwar keine solche Bestätigung vor, erhielt jedoch von den portugiesischen Behörden einen entsprechenden Nachweis.

Der BFH gelangte zu dem Schluss, dass die Verweigerung des Sonderausgabenabzugs im vorliegenden Sachverhalt zwar dem innerstaatlichen Recht entspricht, warf aber die Frage auf, ob die Regelung gemeinschaftsrechtskonform sei. Nach Ansicht des BFH wurde die Frage nicht im Urteil zur Rs. *Stauffer*⁷⁾ geklärt, in dem der EuGH zwar zum ersten Mal das Thema der steuerlichen Gemeinnützigkeit, jedoch nur auf Ebene der gemeinnützigen Organisation (Non-Profit-Organisation, NPO) zu erörtern hatte und die in Deutschland gültige Regelung der Körperschaftsteuerbefreiung als gemeinschaftsrechtswidrig erkannte.⁸⁾ Deshalb richtete der BFH ein Vorlageersuchen an den EuGH. Dies kam für Experten des deutschen Steuerrechts nicht überraschend, da der Spendenabzug schon seit Längerem in der Literatur als eventuell gemeinschaftsrechtswidrig diskutiert wurde.⁹⁾

In dem am 11. 7. 2007 eingereichten Vorabentscheidungsersuchen stellte der BFH dem EuGH drei Fragen.¹⁰⁾ Einerseits wollte der BFH wissen, ob Sachspenden vom Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst werden und ob Spenden aus einem Mitgliedstaat an Organisationen in einem anderen Mitgliedstaat gleich behandelt werden müssen wie Spenden innerhalb eines Mitgliedstaats. Andererseits ging es um die Frage, inwieweit die Behörden zur Heranziehung der Amtshilfe-RL¹¹⁾ verpflichtet sind oder inwieweit der Steuerpflichtige bei Auslandssachverhalten selbst die objektive Beweislast zu tragen hat.

II. Die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Persche*

1. Spenden im Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit

Mangels eines expliziten Harmonisierungsauftrags im EG-Vertrag liegt die Regelungskompetenz im Bereich der direkten Steuern bei den einzelnen Mitgliedstaaten.¹²⁾ Nur ei-

⁵⁾ Das JStG 2009 erfasst in § 5 Abs. 1 Nr. 9 dKStG nun auch in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Körperschaften anderer EU-Mitgliedstaaten. Nach dem *Persche*-Urteil erweist sich diese Ausweitung allerdings als noch nicht ausreichend, da laut EuGH auch solche Körperschaften von den Vergünstigungen profitieren müssen, die überhaupt nicht im Inland steuerpflichtig sind.

⁶⁾ BFH 9. 5. 2007, XI R 56/05, Rn. 18.

⁷⁾ EuGH 14. 9. 2006, Rs. C-368/04, *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203.

⁸⁾ BFH 9. 5. 2007, XI R 56/05, Rn. 32.

⁹⁾ Vgl. *Tiedtke/Möllmann*, Spendenabzug und Europarecht – Zu den Auswirkungen des EuGH-Urteils in der Rs. *Stauffer* auf den Spendenabzug nach § 10b EStG – Zugleich Besprechung des BFH-Vorlagebeschlusses vom 9. 5. 2007, XI R 56/05, IStR 2007, 599 ff., IStR 2007, 837 (838), m. w. N. in FN 5; kritisch dazu *Helios/Müller*, Vereinbarkeit des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts mit dem EG-Vertrag, BB 2004, 2332 (2336).

¹⁰⁾ Vgl. EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 19.

¹¹⁾ Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 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. 2. 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren geänderten Fassung (in weiterer Folge Amtshilfe-RL).

¹²⁾ Vgl. *Kofler*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH (Teil 1) ÖStZ 2006, 106 (107).

Die Rs. Persche: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts

nige wenige Sachverhalte, wie z. B. grenzüberschreitende Fusionen, werden von Richtlinien erfasst.¹³⁾ Dennoch muss die Gesetzgebung dem Gemeinschaftsrecht entsprechen und darf nicht gegen das direkte oder indirekte Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten verstoßen.¹⁴⁾

Die Anwendbarkeit der einen oder der anderen Grundfreiheit führt im Binnenmarkt zum selben Ergebnis.¹⁵⁾ Trotzdem determiniert der EuGH bei der Überprüfung einer nationalen Regelung auf Gemeinschaftsrechtskonformität, welche der Grundfreiheiten anwendbar ist. Nur in Drittstaatssachverhalten ist diese Determinierung wirklich relevant, weil nur die Kapitalverkehrsfreiheit auch außerhalb der EU ihren Schutzbereich entfalten kann.¹⁶⁾

Im Fall *Persche*, in dem Spenden in Form von Gegenständen ins Ausland geleistet wurden, kommen zwei Grundfreiheiten in Frage, die verletzt sein könnten: die Freiheit des Warenverkehrs und die Kapitalverkehrsfreiheit. Erstere wird nur in aller Kürze vom EuGH erwähnt und als nicht anwendbar angesehen, da bei der Beurteilung, welche Grundfreiheit betroffen ist, „auf den Gegenstand der betreffenden nationalen Regelung abzustellen ist“, was im vorliegenden Fall nicht der freie Warenverkehr ist.¹⁷⁾ Der EuGH qualifiziert die Sachspenden hingegen als Kapitalverkehr und befindet somit die Kapitalverkehrsfreiheit für anwendbar.¹⁸⁾

2. Vergleichbarkeit und Diskriminierung

Aufgrund der vorangehenden Ausführungen ist Herrn *Persche* der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet. Im nächsten Schritt ist zu überprüfen, ob eine Diskriminierung vorliegt. Gem. Art. 56 EG sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten verboten. Eine Beschränkung i. S. d. Gemeinschaftsrechts liegt vor, wenn eine nationale Regelung dazu geeignet ist, EU-Staatsangehörige in ihren Grundfreiheiten einzuschränken. Im Bereich der Kapitalverkehrsfreiheit bedeutet dies, dass Art. 56 EG dann verletzt ist, wenn „grenzüberschreitende Kapitalbewegungen durch eine steuerliche Regelung potentiell weniger attraktiv erscheinen als Kapitalbewegungen, bei denen die Beteiligten ausschließlich im Inland ansässig sind“.¹⁹⁾ Das Tätigen von Investitionen in anderen Mitgliedstaaten darf also durch die Gesetzgebung nicht unattraktiver gemacht werden als dieselbe Tätigkeit innerhalb eines Mitgliedstaats. Nicht nur der Steuerpflichtige selbst, also der „Anleger“, wird dabei vom Schutzbereich des Grundrechts erfasst, sondern auch die Beteiligten im Allgemeinen, d. h. insbesondere auch der Empfänger der Investition.²⁰⁾ Eine Diskriminierung tritt in diesem Fall dann auf, wenn der Kapitalfluss aufgrund des Sitzes des Empfängers des Kapitalflusses unterschiedlich behandelt wird.

Eine Diskriminierung von ausländischen gegenüber inländischen Steuerpflichtigen kann nur vorliegen, wenn sich beide in einer vergleichbaren Situation befinden.²¹⁾ Um dies zu prüfen, wird die fallbezogene grenzüberschreitende Situation mit einer hypothetischen rein inländischen Situation verglichen.²²⁾ Die deutsche Regierung bringt in der Rs. *Per-*

¹³⁾ Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 20. 8. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen.

¹⁴⁾ Vgl. etwa EuGH 28. 1. 1986, Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich (Avoir Fiscal)*, Slg. 1986, 273, Rn. 13; 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 24.

¹⁵⁾ Vgl. *Metzler*, The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation (2008) Rz. 93.

¹⁶⁾ Ausführlich zur Kapitalverkehrsfreiheit siehe z. B. *Hohenwarter/Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtssache *Holböck*, SWI 2007, 346 (346).

¹⁷⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 28 f.

¹⁸⁾ Zur genaueren Argumentation siehe Punkt III.1.

¹⁹⁾ *Tiedtke/Möllmann*, IStR 2007, 842.

²⁰⁾ Vgl. *Mason*, Primer on Direct Taxation in the European Union (2005) 87 f.

²¹⁾ Vgl. *Jachmann/Meier-Behring*, Gemeinnützigkeit in Europa: Steuer- und europarechtliche Rahmenbedingungen, BB 2006, 1823 (1827).

²²⁾ Vgl. *Metzler* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, European Tax Law, Rz. 119.

The Persche Case: Charitable Donations Under Scrutiny of the ECJ

sche vor, dass aufgrund der Nichtvergleichbarkeit der Situationen keine Diskriminierung vorliegen könne.²³⁾ Der EuGH ist jedoch anderer Ansicht.

Das relevante Vergleichspaar ist im vorliegenden Fall der ausländische Spendenempfänger und eine hypothetische inländische NPO. Bei der portugiesischen Organisation handelt es sich um ein Seniorenheim, an das ein Kinderheim angeschlossen ist. Es liegt also ein Tatbestandsmerkmal i. S. d. § 52 Abs. 2 Z 4 AO (Förderung der Jugend- und Altenhilfe) vor.²⁴⁾ Der EuGH führt aus, dass sich das *Centro Popular* in einer vergleichbaren Situation wie eine deutsche gemeinnützige Einrichtung befindet, weil eine ausländische Einrichtung, welche die Voraussetzungen für die Erlangung einer Steuerbegünstigung des Mitgliedstaats erfüllt, in Bezug auf diese Begünstigung in derselben Situation wie eine inländische Einrichtung ist.²⁵⁾

Weiters ist die Frage zu beantworten, ob eine verbotene willkürliche Diskriminierung gem. Art. 58 Abs. 3 EG vorliegt. Da die nationale Regelung des Spendenabzugs nur dann anwendbar ist, wenn der Empfänger eine inländische Körperschaft ist, scheint die deutsche Regelung laut EuGH jedenfalls geeignet, die Kapitalverkehrsfreiheit zu beschränken. Die Möglichkeit, Spenden als Sonderausgaben geltend zu machen, kann das Verhalten des Spenders erheblich beeinflussen.²⁶⁾ Steuerpflichtige werden eher jenen Organisationen etwas zuwenden, bei denen sie einen Steuervorteil erhalten, wodurch ausländischen Organisationen weniger Spendengelder zufließen werden. Da Herr *Persche* keinen Spendenabzug vornehmen kann, sind grenzüberschreitende Zuwendungen für ihn unattraktiver. Es liegt somit eine Diskriminierung der Zuwendungen an ausländische NPOs vor.

3. Gewährleistung der wirksamen Steueraufsicht als Rechtfertigungsgrund?

Eine Ungleichbehandlung kann „aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit“ gerechtfertigt sein. Diese sehr generellen Gründe wurden aber im Bereich der direkten Steuern vom EuGH nie akzeptiert. Der Gerichtshof hat jedoch in der Rs. *Cassis de Dijon* die Wahrung des öffentlichen Interesses als weiteren Rechtfertigungsgrund für eine Verletzung der Grundfreiheiten zugelassen.²⁷⁾ Daraufhin haben die EU-Staaten verschiedene Gründe, wie z. B. die Wahrung einer wirksamen Steueraufsicht, Missbrauchsbekämpfung, steuerliche Kohärenz und Kreditorenschutz, hervorgebracht, denen mehr oder weniger Erfolg beschieden war.²⁸⁾

In der Rs. *Persche* wird als Rechtfertigungsgrund die Gewährleistung der Wirksamkeit der Steueraufsicht vorgebracht.²⁹⁾ Die Gewährleistung der Wirksamkeit der Steueraufsicht als Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung aus- und inländischer Organisationen wird vom EuGH jedoch als unzulässig erklärt. Der „Ausschluss der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden an Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Spenders ansässig und dort als gemeinnützig anerkannt sind, [kann] nicht mit den Schwierigkeiten des Spendermitgliedstaats bei der Überprüfung, ob solche Einrichtungen tatsächlich die satzungsmäßigen Ziele im Sinne der nationalen Regelung erfüllen, und auch nicht mit dem Erfordernis, die tatsächliche Geschäftsführung dieser Einrichtungen zu kontrollieren, gerechtfertigt werden.“³⁰⁾ Zwar kann die Gewährleistung einer wirksamen Steueraufsicht einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen.

²³⁾ Vgl. EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 32.

²⁴⁾ BFH 9. 5. 2007, XI R 56/05, Rn. 17.

²⁵⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 50; siehe auch GA Mengozzi, Schlussantrag vom 14. 10. 2008 zu Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 75.

²⁶⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 50; siehe auch GA Mengozzi, Schlussantrag vom 14. 10. 2008 zu Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 48 und 50.

²⁷⁾ Vgl. EuGH 20. 2. 1979, Rs. 120/78, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, Slg. 1979, 649, Rn. 8.

²⁸⁾ Vgl. Metzler in Lang/Pistone/Schuch/Staringer, *European Tax Law*, Rz. 171 ff.

²⁹⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 32; siehe auch GA Mengozzi, Schlussantrag vom 14. 10. 2008 zu Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 1.

³⁰⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 51.

Die Rs. Persche: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts

Eine Maßnahme in diesem Zusammenhang muss jedoch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wahren.³¹⁾ Dem Steuerpflichtigen a priori zu verwehren, die nötigen Nachweise zu erbringen, ist laut EuGH jedenfalls nicht verhältnismäßig.³²⁾

Der Rechtfertigungsgrund der Steueraufsicht³³⁾ steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der dritten Vorlagefrage, die sich auf die Amtshilfe-RL bezieht. Der EuGH beruft sich dabei auf sein Urteil in der Rs. *Twoh International*³⁴⁾ und meint, dass den Mitgliedstaaten die Aufgabe zukommt, im Einzelfall zu beurteilen, wie die Beweislast zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden aufgeteilt werden soll.³⁵⁾ Grundsätzlich kann der Steuerpflichtige also von den Behörden in die Pflicht genommen werden, die zur korrekten Veranlagung benötigten Unterlagen selbst zu besorgen und vorzulegen. Ist ihm das nicht möglich, können die Behörden aber nicht verpflichtet werden, ein Amtshilfverfahren einzuleiten.³⁶⁾

III. Die dem Urteil zugrunde liegenden Fragestellungen

1. Spenden im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit

Gem. Art. 56 Abs. 1 EG sind alle Beschränkungen des freien Verkehrs von Kapital innerhalb der EU-Mitgliedstaaten sowie zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten verboten. Der EuGH hatte in der Rs. *Persche* zu beantworten, ob Spenden allgemein und insbesondere in Form von Gegenständen Kapitalverkehr darstellen können. Art. 56 EG liefert keine Legaldefinition des Spendenbegriffs. Zur Interpretation zieht der EuGH im *Persche*-Urteil einerseits die Richtlinie zur Durchführung von Art. 67 EGV (nun Art. 56 EG)³⁷⁾ und andererseits seine Rechtsprechung zu Schenkungen und Erbschaften heran.³⁸⁾

Im Anhang der RL zu Art. 67 EGV findet sich eine „*Nomenklatur für den Kapitalverkehr*“. Diese nicht abschließende Liste enthält neben typischen Anlagegeschäften, wie Investitionen, Wertpapiergeschäften, Kreditgeschäften, Garantien und Versicherungsgeschäften, auch eine Rubrik (XI.) „*Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter*“. Darunter fallen z. B. Schenkungen und Erbschaften. Spenden werden in der deutschen Übersetzung unter keinem Punkt erwähnt. Da die Nomenklatur jedoch nicht taxativ ist, ist nicht ausgeschlossen, dass auch grenzüberschreitende freiwillige Zuwendungen darunterfallen können. Denn eine Spende ist „*derjenige Teil des Einkommens bzw. Vermögens, den der Spender, ohne einem äußeren Zwang zu unterliegen, aufgrund einer eigenen, freien Entscheidung abgibt, [ohne dabei] Ansprüche auf etwaige Gegenleistungen*“³⁹⁾ zu erwerben. Zu den beiden Merkmalen der Freiwilligkeit und der fehlenden Gegenleistung fügen *von Hippel/Walz* noch die „*unbedingte Endgültigkeit der Hingabe*“ hinzu.⁴⁰⁾ Diese Charakteristika entsprechen jenen von Schenkungen, was eine Subsumtion von Spenden unter die Nomenklatur zulässt. Auch dass in anderssprachigen Versionen der RL keine explizite Unterscheidung von Schenkungen und Spenden⁴¹⁾ zu finden ist, spricht für diese Auslegung.⁴²⁾

³¹⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 52.

³²⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 60.

³³⁾ Näheres in Punkt III.3.

³⁴⁾ EuGH 27. 9. 2007, Rs. C-184/05, *Twoh International*, Slg. 2007, I-7897; genauer dazu siehe unten.

³⁵⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 65; GA *Mengozi*, Schlussantrag vom 14. 10. 2008 zu Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 105 ff.

³⁶⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 54; GA *Mengozi*, Schlussantrag vom 14. 10. 2008 zu Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 112.

³⁷⁾ Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (in weiterer Folge RL zu Art. 67 EGV).

³⁸⁾ Vgl. EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 24.

³⁹⁾ *von Auer/Kalusche*, Spendenaufkommen, Steueraufkommen und Staatsaufgaben: Eine empirische Analyse, in *Walz/von Auer/von Hippel* (Hrsg.), Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa (2007) 13 (16).

⁴⁰⁾ Diese drei Merkmale sind laut einer Untersuchung von *von Hippel/Walz* grundsätzlich in allen analysierten Ländern gleich (vgl. *von Hippel/Walz*, Rechtsvergleichender Generalbericht, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht, 89 [165]).

⁴¹⁾ So spricht die spanische Version von „*Donaciones y dotaciones*“, wobei „*donacion*“ Spende bedeutet. Die französische RL enthält die Begriffe „*Dons et dotations*“, was Spenden und Schenkungen heißt.

⁴²⁾ Vgl. *Tiedtke/Möllmann*, IStR 2007, 841.

The Persche Case: Charitable Donations Under Scrutiny of the ECJ

Der EuGH hat sich vor dem *Persche*-Urteil noch nicht explizit zum Thema Spenden und zu einer Begriffsklärung geäußert. In den verbundenen Rs. *Luisi und Carbone* und in der Rs. *Lambert* hat er jedoch Kapitalverkehr als Finanzgeschäfte definiert, die keine Vergütung einer Dienstleistung darstellen.⁴³⁾ In weiterer Folge wird seit diesen Urteilen in den Kommentaren zum EG-Vertrag sowie in der einschlägigen steuerrechtlichen Literatur das Verständnis von Kapitalverkehr auf Finanzgeschäfte beschränkt und hauptsächlich auf das (nicht genauer definierte) Tatbestandsmerkmal der Anlageabsicht abgestellt.⁴⁴⁾ Dieses Argument überzeugt jedoch nicht, da sich der EuGH in den genannten Rs. nur zur Abgrenzung gegenüber dem Zahlungsverkehr ausgesprochen hat und seine Aussage nicht auf den Begriff des Kapitalverkehrs bezogen werden kann. Im Urteil *Barbier*⁴⁵⁾ kommt der EuGH außerdem zu dem Ergebnis, dass die Erbschaft einer Immobilie vom Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst ist – auf eine Anlageabsicht kam es nicht an.⁴⁶⁾ Ebenfalls gegen die Auslegung von Kapitalverkehr als Finanzgeschäfte spricht die Tatsache, dass die Nomenklatur der RL, die bereits 1960 in Kraft getreten ist, ausdrücklich auch fremdnützige Vermögenstransfers umfasst.⁴⁷⁾

Weiters stellt sich die Frage, ob auch Spenden in Form von Gegenständen Kapitalverkehr darstellen können. Auch dazu erging vor der Rs. *Persche* noch kein EuGH-Urteil, und es muss zur Auslegung auf ähnliche Sachverhalte zurückgegriffen werden. Wie bereits erläutert, handelt es sich bei Spenden um Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter i. S. d. Nomenklatur der RL zu Art. 67 EGV, worunter auch Schenkungen und Erbschaften fallen. Zu dieser Rubrik hat der EuGH zuletzt erneut im Urteil *Aarens-Sikken*, in dem es um die Vererbung einer Immobilie ging, Stellung genommen. Er stellt fest, dass „*Erbanfälle, mit denen [...] das Eigentum an verschiedenen Gegenständen, Rechten usw., aus denen dieses Vermögen [des Erblassers] besteht, auf die Erben übergeht*“, Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter darstellen.⁴⁸⁾ Der EuGH beschränkt den Anwendungsbereich dieser Rubrik also keineswegs auf aus Finanzmitteln bestehendes Vermögen, sondern erwähnt ausdrücklich auch Gegenstände. Im Urteil in der Rs. *Persche* bestätigt der EuGH wie erwartet diese Argumentation und entscheidet, dass Spenden und auch Sachspenden in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen.⁴⁹⁾

2. Der Begriff der Gemeinnützigkeit im Gemeinschaftsrecht

Im Rahmen der EuGH-Rechtsprechung wurde das Thema der steuerlichen Gemeinnützigkeit bis jetzt nur sehr spärlich behandelt. Europarechtlich von besonderer Wichtigkeit erscheint einerseits die Frage, ob der Gemeinnützigkeitsstatus von einem Mitgliedstaat in den anderen „mitgenommen“ werden kann, und andererseits, inwieweit die Mitgliedstaaten in ihrer Definition von gemeinnützigen Zwecken an europarechtliche Vorgaben gebunden sind.

Der Kern des Problems ist, ob inländische und ausländische gemeinnützige Organisationen in derselben Situation sind und somit ein geeignetes Vergleichspaar darstellen. Dies war auch

⁴³⁾ Vgl. EuGH 31. 1. 1984, verb. Rs. 286/82 und 26/83, *Luisi und Carbone*, Slg. 1984, 377, Rn. 21; 14. 7. 1988, Rs. 306/86, *Lambert*, Slg. 1988, 4369, Rn. 10.

⁴⁴⁾ Vgl. *von Hippel*, Steuerliche Diskriminierung ausländischer gemeinnütziger Nonprofit-Organisationen, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 677 (684 f.).

⁴⁵⁾ EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Slg. 2003, I-15013.

⁴⁶⁾ Vgl. *von Hippel*, Nonprofit-Organisationen, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht, 698.

⁴⁷⁾ Vgl. *von Hippel*, Nonprofit-Organisationen, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht, 694 f.

⁴⁸⁾ Vgl. EuGH 11. 9. 2008, Rs. C-43/07, *Aarens-Sikken*, noch nicht in der Slg., Rn. 30; mit Verweisen auf die Urteile EuGH 11. 12. 2003, Rs. C-364/01, *Barbier*, Slg. 2003, I-15013, Rn. 58; 23. 2. 2006, Rs. C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Slg. 2006, I-1957, Rn. 42; 17. 1. 2008, Rs. C-256/06, *Jäger*, Slg. 2008, I-123, Rn. 25.

⁴⁹⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 26.

Die Rs. Persche: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts

noch nach der Rs. *Stauffer* umstritten.⁵⁰⁾ Die in der Rs. *Persche* gehörten Regierungen brachten dazu vor, „dass die betreffenden Mitgliedstaaten unterschiedliche Wohltätigkeitsbegriffe und Voraussetzungen für die Anerkennung als Wohltätigkeitsorganisation anwenden“.⁵¹⁾ Weiters argumentierten die deutsche, die französische und die spanische Regierung, „dass der Grund dafür, dass ein Mitgliedstaat auf bestimmte Steuereinnahmen verzichte, indem er Spenden an in seinem Hoheitsgebiet ansässige gemeinnützige Einrichtungen von der Steuer befreie, darin liege, dass ihm solche Einrichtungen bestimmte Gemeinwohlaufgaben abnehmen, die er sonst selbst unter Verwendung von Steuereinnahmen erfüllen müsste“.⁵²⁾

In Bezug auf die erste Anmerkung gesteht der EuGH den einzelnen Mitgliedstaaten zu, selbst zu definieren, was sie unter dem Begriff der Gemeinnützigkeit verstehen und welche Tätigkeiten sie fördern wollen.⁵³⁾ Er verweist auf das *Stauffer*-Urteil, in dem er entschied, dass „das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten nicht vor[schreibt], dafür zu sorgen, dass in ihrem Herkunftsmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte ausländische Einrichtungen im Inland automatisch die gleiche Anerkennung erhalten. Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit über ein Ermessen, das sie im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht ausüben müssen“.⁵⁴⁾ Dadurch ist es auch zulässig, die Steuerbegünstigung zu verwehren, wenn der im nationalen Recht festgelegte gemeinnützige Zweck durch die ausländische Organisation nicht erfüllt wird.⁵⁵⁾ Der EuGH überlässt es also dem jeweiligen Mitgliedstaat, welche wohltätigen Zwecke erfordern und steuerlich unterstützen möchte. Von einem „Gegenseitigkeitsprinzip“ oder einer EU-weiten Gemeinwohldefinition sieht er ab.⁵⁶⁾ Die vom EuGH in der Rs. *Persche* vertretenen Argumente stützen sich auf jene in der Rs. *Stauffer*. Der EuGH betonte schon damals, dass sich ausländische und inländische gemeinnützige Organisationen gemäß deutschem Recht tatsächlich in derselben Situation befinden, wenn sie die in der AO beschriebenen gemeinnützigen Tätigkeiten ausüben. Ob dies der Fall ist, hätten im Einzelfall die Gerichte zu entscheiden.⁵⁷⁾ Stellt eine Regelung jedoch allein auf die Ansässigkeit der Organisation im Inland ab, ist dies als Beschränkung der Grundfreiheiten zu sehen.

Ein anderer Aspekt würde sich auftun, wenn das Gesetz vorsähe, dass die jeweilige geförderte Organisation dem Allgemeinwohl Deutschlands und dessen Bürgern zugutekommen müsste. Dann nämlich, so deutet laut *Englisch* der EuGH im *Stauffer*-Urteil an, könnte es sein, dass die Vergleichbarkeit der ausländischen Organisation nicht mehr gegeben und somit eine Ungleichbehandlung möglich ist.⁵⁸⁾ Solch ein „struktureller Inlandsbezug“⁵⁹⁾ fehlt

⁵⁰⁾ Vgl. BFH 9. 5. 2007, XI R 56/05, Rn. 32. Der BFH ging bei seinem Vorlagebeschluss in der Rs. *Stauffer* von einem auslandsoffenen Gemeinnützigkeitsverständnis aus (vgl. *Freiherr von Proff*, Gemeinnützigkeit nach den „Stauffer“-Urteilen des EuGH und des BFH, IStR 2007, 269 [271]; für eine detaillierte Argumentation siehe *Reimer*, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit? – Vor der Entscheidung des EuGH im Fall „Centro di Musicologia Walter Stauffer“, SWI 2006, 197 [202]; auch *Reimer/Ribbrock*, Gemeinnützigkeit auch für ausländische Körperschaften? RIW 2005, 611 [615]; weiters *Helios*, Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht innerhalb der Schranken des Europarechts, BB 2002, 1893 [1896]), während vom dBMF und auch oft in der Literatur das Gegenteil vertreten wird (siehe dazu unten).

⁵¹⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 42.

⁵²⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 42.

⁵³⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 43.

⁵⁴⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 48.

⁵⁵⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 44 und 47.

⁵⁶⁾ Vgl. *Hüttemann/Helios*, Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil vom 27. 1. 2009, *Persche*, DB 2009, 701 (704).

⁵⁷⁾ Vgl. EuGH 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 38 bis 40.

⁵⁸⁾ Vgl. *Englisch*, Germany I: The Busley, Block, Commission v. Germany and Persche Cases, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 113 (162), i. V. m. EuGH 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 37; zur Vergleichbarkeit siehe auch *Mamut/Stürzlinger*, Gemeinnützigkeit und Gemeinschaftsrecht: EuGH zur Rs. *Stauffer*, SWI 2006, 550 FN 26; auf diese Annahme stützt sich auch der deutsche Gesetzgeber, wie die Gesetzesbegründung zum JStG 2009 zeigt: Der EuGH habe in seiner *Stauffer*-Entscheidung stets darauf hingewiesen, dass die gesetzliche Verantwortung eines „strukturellen Inhaltsbezugs“ europarechtlich möglich sei (vgl. BR-Drs. 545/08 vom 8. 8. 2008, 126).

⁵⁹⁾ Dieser Begriff wird in der einschlägigen Literatur verwendet (siehe etwa *Jachmann/Meier-Behring*, BB 2006, 1827; *Kube*, IStR 2005, 473) und meint eine Beschränkung der Gemeinnützigkeit auf Zwecke, die

The Persche Case: Charitable Donations Under Scrutiny of the ECJ

dem deutschen Gesetz laut EuGH jedoch.⁶⁰⁾ Dementgegen vertreten das dBMF⁶¹⁾ und immer wieder Stimmen in der Literatur⁶²⁾ die Meinung, dass gerade die Förderung des Allgemeinwohls Deutschlands implizit gegeben ist und dass das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht somit einen strukturellen Inlandsbezug aufweist, obwohl der Gesetzestext nicht explizit darauf hinweist. Der BFH habe dies in seiner Vorlagefrage in der Rs. *Stauffer* verkannt, da er der Meinung war, dass daraus kein Rechtfertigungsgrund ableitbar wäre.⁶³⁾ In der deutschen Literatur wird dies als „Rettungsanker“ für die deutschen Gemeinnützigkeitsvorschriften gesehen und immer wieder betont, dass dem Gesetzgeber bereits nach dem *Stauffer*-Urteil angeraten gewesen wäre, den Inlandsbezug deutlicher in der AO zu verankern.⁶⁴⁾ Erst mit dem JStG 2009 hat der deutsche Gesetzgeber reagiert und in die AO den „strukturellen Inlandsbezug“ aufgenommen. Gem. § 51 Abs. 2 AO können nun neben unbeschränkt steuerpflichtigen NPOs auch beschränkt steuerpflichtige NPOs gemeinnützig sein, aber nur dann, wenn sie entweder inländische Personen fördern oder zum Ansehen Deutschlands im Ausland beitragen. Dadurch wird es in Zukunft für ausländische Körperschaften jedoch weiterhin schwierig sein, den Gemeinnützigkeitsstatus in Deutschland zu erlangen.⁶⁵⁾

Meiner Ansicht nach wären ein Inlandsbezug und die Beschränkung auf Tätigkeiten, die dem jeweiligen Staat und seinen Bürgern zugutekommen, zwar denkbar, jedoch nur, solange dies den Grundfreiheiten nicht entgegensteht.⁶⁶⁾ Es ist m. E. fraglich, ob die vom EuGH getroffene Aussage in der Rs. *Stauffer* tatsächlich so interpretiert werden kann, dass ein Inlandsbezug a priori gemeinschaftsrechtlich unbedenklich wäre. Vor allem die Aussage des EuGH, dass die Gemeinwohldefinition „im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht“ stehen muss, weist m. E. darauf hin, dass indirekten Diskriminierungen ein Riegel vorgeschoben wird. Es kann wohl nicht im Sinn des Gemeinschaftsrechts sein, wenn im nationalen Recht solche Zwecke als gemeinnützig verankert sind, die zwar von ausländischen Organisationen ausgeführt werden können, aber ausschließlich Inländern zugutekommen müssen, weil dadurch ausländische Organisationen in den meisten Fällen de facto von der Begünstigung ausgeschlossen wären. Die nationalen Bestimmungen werden daher auch in Zukunft genau geprüft werden müssen, ob der gewählte Inlandsbezug und eine eventuell daraus resultierende Diskriminierung aufgrund öffentlichen Interesses gerechtfertigt werden können. Die Kriterien dafür können aus der Rechtsprechung des EuGH (noch) nicht herausgelesen werden.

Zusammengefasst gibt der EuGH weiterhin nicht vor, wie die Mitgliedstaaten den Begriff der Gemeinnützigkeit zu definieren haben. Fest steht nur, dass Diskriminierungen aufgrund der Ansässigkeit verboten sind. Anderen EU-Staaten, die sich ähnlichen Proble-

das Gemeinwohl des eigenen Staates und von dessen Bürgern fördern. Was alles unter diesen Begriff fällt, ist jedoch ziemlich „unscharf“. Dies wird wohl bei der Auslegung des neuen § 51 AO zu nicht unerheblichen Auslegungsschwierigkeiten führen.

⁶⁰⁾ Vgl. EuGH 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 38.

⁶¹⁾ Vgl. dBMF 20. 9. 2005, IV C 4 – S 0181 – 9/05, zitiert nach *Winheller/Klein*, DSStZ 2009, 194.

⁶²⁾ Vgl. *Jachmann/Meier-Behringer*, BB 2006, 1827; *Kube*, Die Zukunft des Gemeinnützigkeitsrechts in der europäischen Marktordnung, IStR 2005, 469 (473).

⁶³⁾ Vgl. *Jachmann/Meier-Behringer*, BB 2006, 1827, i. V. m. BFH 20. 12. 2006, I R 94/02.

⁶⁴⁾ Vgl. *Kube*, IStR 2005, 474. Im „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements“ (BGBl. Nr. 50/2007, 2332), das rückwirkend zum 1. 1. 2007 in Kraft getreten ist, hat der deutsche Gesetzgeber es verabsäumt die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken zu beachten (vgl. *Tiedtke/Möllmann*, IStR 2007, 844).

⁶⁵⁾ Zu den Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts im JStG 2009 siehe *Winheller/Klein*, DSStZ 2009, 193; für eine europarechtliche Beurteilung des JStG 2009 siehe *Freiherr von Proff*, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit nach dem Persche-Urteil des EuGH, IStR 2009, 371 (374 ff.).

⁶⁶⁾ Siehe auch *Ecker*, Taxation of Non-Profit Organizations with Multinational Activities, Intertax 2007, 455 f.; *Gierlinger/Sutter*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009, 93 (97); GA *Stix-Hackl*, Schlussantrag vom 15. 12. 2005 zu Rs. C-386/04, *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 96; siehe die ähnliche Argumentation bei *Mamut/Stürzlinger*, SWI 2006, 556.

Die Rs. *Persche*: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts

men wie Deutschland gegenübersehen, bietet das *Persche*-Urteil daher nur wenige Anhaltspunkte für die Umsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben.⁶⁷⁾

3. Erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

Ein bemerkenswerter Aspekt der Rs. *Persche* sind die Äußerungen des EuGH zum Thema der Amtshilfe. Wie in vielen anderen Rs. versuchte auch die deutsche Regierung ihre Regelung damit zu rechtfertigen, dass bei ausländischen Sachverhalten die wirksame Aufsicht und die Steuerkontrolle nicht mehr gewährleistet seien. In den Urteilen davor wies der EuGH dies immer mit dem Verweis auf die Amtshilfe-RL zurück, da diese den Finanzbehörden ermöglicht, die zur Steuererhebung benötigten Informationen zu erfragen.⁶⁸⁾ In der Rs. *Persche* argumentiert der EuGH gleichlautend und sagt, dass „*sich die betroffenen Finanzbehörden aufgrund der Richtlinie 77/799 [Amtshilfe-RL] an die Behörden eines anderen Mitgliedstaats wenden [können], um alle Auskünfte zu erhalten, die sich als notwendig [...] erweisen*“.⁶⁹⁾ Der Rückgriff auf den Informationsaustausch im Rahmen der Amtshilfe-RL ist jedoch nur eine subsidiäre Maßnahme und soll erst erfolgen, wenn es dem Steuerpflichtigen selbst nicht möglich war, die nötigen Beweise zu erbringen. Den Steuerbehörden steht es nämlich zu, „*vom Steuerpflichtigen alle Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen*“.⁷⁰⁾ Die Steuerbehörden dürfen daher vom Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten verlangen. Diese Subsidiarität der Amtshilfe gegenüber der Beweiserbringung durch den Steuerpflichtigen ist eine Entwicklung in der Rechtsprechung des EuGH, die erst in jüngerer Vergangenheit aufgekommen ist.⁷¹⁾ Folgt man den Rs. *Vestergaard*, *Danner* und *Skandia & Ramstedt* gilt in erster Linie die Amtshilfe-RL als Mittel zur Informationsbeschaffung und erst dann wird auf die zusätzliche Möglichkeit hingewiesen, dass auch der Steuerpflichtige zur Beweiserbringung herangezogen werden kann.⁷²⁾ In der Rs. *Staufer* argumentierte der EuGH erstmals so, dass zuerst der Steuerpflichtige in die Pflicht genommen werden und danach die Behörde auf dem Wege der Amtshilfe agieren kann.⁷³⁾ Diese Linie verfolgt der Gerichtshof auch im *Persche*-Urteil.⁷⁴⁾ Der EuGH hat insofern eine Wertigkeit eingeführt, die die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen in Auslandssachverhalten betont. Im Endeffekt kommt es jedoch auf das innerstaatliche Recht der Mitgliedstaaten an, wie die Verfahrensvorschriften bei Auslandssachverhalten aussehen.

Interessant ist weiters die Frage, ob die Behörden durch die Amtshilfe-RL dazu *verpflichtet* sind, noch fehlende Beweise zu beschaffen, wenn dies dem Steuerpflichtigen nicht möglich ist. Im Bereich der indirekten Steuern hat der EuGH dazu in der Rs. *Twoh International* entschieden, dass die Richtlinie das Wort „*kann*“ verwendet und dadurch der Gemeinschaftsrechtsgesetzgeber erkennen lässt, dass „*diese Behörden zwar die Möglichkeit haben, die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen, dass sie hierzu aber nicht verpflichtet sind*“.⁷⁵⁾ Er führt weiter aus, dass die Amtshilfe-RL

⁶⁷⁾ Estland z. B. wurde von der Kommission aufgefordert, die Diskriminierung ausländischer NPOs zu beenden (vgl. *Patrakeev*, European Commission requests Estonia to end discrimination of foreign charities, TNS Online, 27. 11. 2008). Gegen Belgien hat die Kommission bereits ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet (vgl. *Hüttemann/Helios*, IStR 2008, 40).

⁶⁸⁾ Siehe etwa EuGH 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493; 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 *Futura Participations*, Slg. 1997, I-2471; 28. 10. 1999, Rs. C-55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641; 3. 10. 2002, Rs. C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147; 26. 6. 2003, Rs. C-422/01, *Skandia & Ramstedt*, Slg. 2003, I-6817. Kritisch zur Argumentation mit der Amtshilfe-RL *Fischer*, FR 2009, 250, m. w. N.

⁶⁹⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 61.

⁷⁰⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 54.

⁷¹⁾ Vgl. *Englisch*, Germany I, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Recent Developments, 167.

⁷²⁾ EuGH 28. 10. 1999, Rs. C-55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641; 3. 10. 2002, Rs. C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147; 26. 6. 2003, Rs. C-422/01, *Skandia & Ramstedt*, Slg. 2003, I-6817.

⁷³⁾ EuGH 14. 9. 2006, Rs. C-368/04, *Staufer*, Slg. 2006, I-8203, Rn. 49 und 50.

⁷⁴⁾ EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 54 und 61.

⁷⁵⁾ EuGH 27. 9. 2007, Rs. C-184/05, *Twoh International*, Slg. 2007, I-7897, Rn. 32.

The Persche Case: Charitable Donations Under Scrutiny of the ECJ

nicht erlassen worden sei, um „ein System des Informationsaustauschs zwischen den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten einzuführen“, sondern um der Steuerhinterziehung und der Steuerflucht innerhalb der EU entgegenzutreten.⁷⁶⁾ Diese Interpretation der Amtshilfe-RL legt der EuGH auch explizit der Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern zugrunde und festigt seine Ansicht nun im *Persche*-Urteil, in dem er auf die entsprechenden Passagen verweist.⁷⁷⁾ Das bedeutet, dass ein Steuerpflichtiger, dem es trotz aller Bemühungen nicht möglich ist, die benötigten Unterlagen zu besorgen, möglicherweise nicht die steuerliche Behandlung erfährt, die ihm eigentlich zustünde, da er sich nicht auf die Amtshilfe-RL berufen kann. Es liegt im Ermessen der Behörde, ein Amtshilfverfahren einzuleiten oder nicht.⁷⁸⁾

In Bezug auf Drittstaaten betont der EuGH, dass eine Diskriminierung gerechtfertigt ist, wenn die benötigten Informationen nicht aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung von der ausländischen Behörde erlangt werden können.⁷⁹⁾ Der EuGH nimmt daher implizit an, dass ein Informationsaustausch auf Grundlage der Amtshilfe-RL vergleichbar ist mit jenem auf Grundlage eines völkerrechtlichen Vertrags, insbesondere eines DBA. Dies ist jedoch kritisch zu sehen, da die Sanktionsmöglichkeiten völlig unterschiedlich sind.⁸⁰⁾

IV. Auswirkungen für das österreichische Recht

1. Die Spendenbegünstigung nach dem Steuerreformgesetz 2009

Rückwirkend per 1. 1. 2009 ist in Österreich eine steuerliche Begünstigung in Form des Spendenabzugs in Kraft getreten. Bis dato waren einerseits nur gewisse Zuwendungen zur Förderung von Forschung und Bildung, andererseits Zahlungen an diverse inländische kulturelle Einrichtungen, Museen und Einrichtungen zur Förderung des Behindertensports sowie Spenden für Katastrophenfälle als Betriebs- oder Sonderausgaben abzugsfähig.⁸¹⁾ Mit dem StRefG 2009⁸²⁾ wurde eine neue Bestimmung (§ 4a Z 3 EStG) geschaffen, der zufolge auch andere „Zuwendungen zu begünstigten Zwecken (Spenden)“ als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können. Daher ist das Urteil in der Rs. *Persche* durchaus von Interesse für die österreichische Rechtslage.

§ 4a Z 3 lit. a EStG sieht ab der Veranlagung 2009 vor, dass Spenden (in Form von Geld- oder Sachleistungen) an unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 2 Z 1 oder 2 KStG, an Körperschaften öffentlichen Rechts oder an vergleichbare Körperschaften, die in der EU oder dem EWR ansässig sind, abgezogen werden können. In diesem Punkt werden also die europarechtlichen Vorgaben beachtet, da bei der Begünstigung nicht auf die Ansässigkeit abgestellt wird und somit Organisationen der anderen Mitgliedstaaten ebenso erfasst sind. Auch in § 4a Z 3 lit. b EStG, in dem Spendensammelgesellschaften behandelt werden, sind EU-Organisationen den österreichischen gleichgestellt. Begünstigte Zwecke i. S. dieser Norm sind mildtätige Zwecke gem. § 37 BAO, die in einem EU-

⁷⁶⁾ Vgl. EuGH 27. 9. 2007, Rs. C-184/05, *Twoh International*, Slg. 2007, I-7897, Rn. 30 und 34.

⁷⁷⁾ Vgl. EuGH 27. 9. 2007, Rs. C-184/05, *Twoh International*, Slg. 2007, I-7897, Rn. 35, i. V. m. 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 65.

⁷⁸⁾ Kritisch dazu *Englisch*, der darin eventuell eine Verletzung der Grundfreiheiten sieht (*Englisch*, Germany I, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Recent Developments, 167 f.; *derselbe*, Europarechtliche Einflüsse auf den Untersuchungsgrundsatz im Steuerverfahren, IStR 2009, 37 [41]). Dem EuGH zustimmend *Fischer* (FR 2009, 256), der betont, dass aufgrund der Verfahrensökonomie eine Ablehnung eines Amtshilfverfahren möglich sein soll.

⁷⁹⁾ Vgl. EuGH 27. 1. 2009, Rs. C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg., Rn. 70.

⁸⁰⁾ Vgl. *Lang*, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98 (111).

⁸¹⁾ Diese Regelung gibt es immer noch und findet sich ab jetzt in § 4a Z 1 und Z 2 EStG. Der Verweis in § 18 Z 7 EStG wird angepasst und durch eine Z 8 ergänzt, in der sich formale Voraussetzungen zur Abzugsfähigkeit von Zuwendungen für mildtätige Zwecke als Sonderausgaben finden. Die folgenden Ausführungen beziehen sich jedoch nur auf die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben.

⁸²⁾ BGBl. I Nr. 26/2009; siehe auch die in SWK-Heft 7/2009, T 29, abgedruckte Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2009.

Die Rs. *Persche*: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts

oder EWR-Staat verfolgt werden, Entwicklungshilfe und Katastrophenhilfe. Wiederum erfasst die Regelung nicht nur Tätigkeiten in Österreich, sondern auch solche in anderen EU- oder EWR-Staaten. Mit diesem Tatbestandsmerkmal hat sich der Gesetzgeber gemeinschaftsrechtlich abgesichert, da noch nicht abschließend geklärt ist, inwieweit alleinig innerstaatliche Zwecke gefördert werden dürfen. Ein Grund für diese Öffnung ist sicherlich auch, dass viele österreichische NPOs im EU-Ausland, vor allem in den osteuropäischen Ländern, tätig sind, was ohne die Einbeziehung der EU- und EWR-Staaten zur Folge hätte, dass an sie geleistete Spenden nicht abzugsfähig wären.⁸³⁾

Im Lichte der Rs. *Persche* erscheint die Gemeinschaftsrechtskonformität der Regelung in § 4a Z 4 drittletzter Abs. EStG strittig. Es wird hier verlangt, dass die Erfüllung der für die Spendenbegünstigung erforderlichen Kriterien durch einen Wirtschaftsprüfer geprüft werden muss. Wenn die Finanzbehörden argumentieren sollten, dass diese Abschlussprüfung bei ausländischen Organisationen nicht möglich sei, könnte dies zu einer Diskriminierung führen.⁸⁴⁾ Die Anwendung der Amtshilfe-RL oder die Zulässigkeit einer Informationsbeschaffung durch den Steuerpflichtigen selbst könnte hier Abhilfe schaffen.⁸⁵⁾

2. Spenden an wissenschaftliche Einrichtungen gemeinschaftsrechtswidrig?

Aufsehen erregt zurzeit eine Pressemitteilung der Europäischen Kommission, die die Begünstigung von Spenden gem. § 4a Z 1 EStG, also von Zuwendungen zum Zweck der Forschung oder Erwachsenenbildung i. S. d. UniversitätsG 2002, als gemeinschaftsrechtswidrig erachtet.⁸⁶⁾ Österreich wird deswegen aufgefordert, die diskriminierende Behandlung zu beenden. Die Kommission bemängelt zwei Punkte an der Bestimmung. Einerseits, dass in § 4a Z 1 lit. a bis c EStG nur österreichische, also in Österreich ansässige Körperschaften begünstigt sind, und andererseits, dass in § 4a Z 1 lit. d bis e EStG nur jene Körperschaften begünstigt sind, die der österreichischen Wissenschaft oder Wirtschaft förderlich sind.

Der Tatbestand der lit. a (Universitäten) könnte noch gemeinschaftsrechtskonform ausgelegt werden.⁸⁷⁾ Die übrigen Tatbestände erscheinen hingegen problematisch. Vor allem lit. b und c widersprechen dem Gemeinschaftsrecht, da auf die Ansässigkeit der Organisation in Österreich abgestellt wird. In Bezug auf lit. d und e könnte Österreich im Lichte der Rs. *Stauffer* und *Persche* argumentieren, dass die Mitgliedstaaten selbst bestimmen können, was sie als gemeinnützig und förderungswürdig erachten und was nicht, und somit auch vorsehen können, dass darunter nur Zwecke zum Wohl der österreichischen Wirtschaft und Wissenschaft fallen sollen. Der EuGH würde darin aber wohl eine versteckte Diskriminierung sehen, weil ausländische Organisationen tendenziell seltener solche Zwecke verfolgen. Sollte aus dem Vorwurf der Kommission tatsächlich ein Vertragsverletzungsverfahren erwachsen, wäre dies vielleicht sogar ein Anlassfall zur Klärung, inwieweit gemeinnützige Zwecke und daraus resultierende Diskriminierungen in Hinblick auf das öffentliche Interesse gerechtfertigt werden können.

V. Fazit

Die Rs. *Persche* hat im Bereich des europäischen Gemeinnützigkeitsrechts insofern eine Neuerung gebracht, als explizit auch Zuwendungen an NPOs vom Schutzbereich der

⁸³⁾ Vgl. *Gierlinger/Sutter*, ÖStZ 2009, 98.

⁸⁴⁾ Ein ähnliches Argument hat die deutsche Regierung vorgebracht, da auch das deutsche Gesetz eine Außenprüfung der Organisationen, welche die Spendenbescheinigung ausstellen dürfen, vorsieht (vgl. Punkt I.).

⁸⁵⁾ So auch *Gierlinger/Sutter*, ÖStZ 2009, 101.

⁸⁶⁾ Vgl. *Europäische Kommission*, Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Österreich auf, die diskriminierende Besteuerung von Zuwendungen in den Bereichen Wissenschaft und Forschung zu beenden, Pressemitteilung Nr. IP/09/428 vom 19. 3. 2009; gemeinschaftsrechtliche Bedenken äußerte bereits *Lenneis* (vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG [2008] § 4 Tz. 313).

⁸⁷⁾ Vgl. *Lang*, Einkommensteuerrecht und Gemeinschaftsrecht, SWK-Heft 13/14/2009, S 461 (S 462).

The Persche Case: Charitable Donations Under Scrutiny of the ECJ

Kapitalverkehrsfreiheit erfasst werden. Im Angesicht der bisherigen Rechtsprechung kam dies allerdings nicht überraschend.

Der Begriff der Gemeinnützigkeit wird vom EuGH weiterhin nicht definiert. Es wird vielmehr betont, dass die Regelungskompetenz in diesem Zusammenhang bei den Mitgliedstaaten verbleibt. Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH in Zukunft auch den Bereich der Kriterien der Gemeinnützigkeit mit seiner Rechtsprechung durchdringen wird.

In Bezug auf die Amtshilfe hat der EuGH seine in der Rs. *Stauffer* vertretene Meinung bestätigt. Er stellt explizit die Pflicht des Steuerpflichtigen, alle benötigten Beweise zur richtigen Darstellung des Sachverhalts selbst zu erbringen, in den Vordergrund und interpretiert die Amtshilfe-RL so, dass es im Ermessen der Mitgliedstaaten liegt, ob sie diese zur Informationsbeschaffung nutzen oder nicht.

Für Österreich ist das *Persche*-Urteil in Hinblick auf § 4a EStG von besonderer Bedeutung. Zwar scheint der neu eingeführte Spendenabzug für mildtätige Zwecke gemeinschaftsrechtskonform, als problematisch könnte sich jedoch der von der Kommission gerügte schon bisher geltende Spendenabzug für Zwecke der Forschung und Bildung erweisen.

Planungs- und Überwachungsarbeiten durch eine japanische Kapitalgesellschaft

(BMF) – Wurde eine japanische Kapitalgesellschaft von einer österreichischen Projektgesellschaft anlässlich der Errichtung eines inländischen Universitätsneubaus mit der Bauplanung und Bauüberwachung beauftragt, liegt eine Mitwirkung an einer inländischen Bauausführung vor, die bei Überschreitung der in Art. IV Abs. 2 lit. g DBA Japan genannten Zwölfmonatsfrist betriebsstättenbegründend wirkt. Da die Gesamtaktivität der japanischen Gesellschaft als „*Bauausführung*“ zählt, wäre es nicht gerechtfertigt, diese Bauausführung in zwei Teilbereiche (Bauplanung und Bauüberwachung) zu trennen und gesonderte Fristenberechnungen anzustellen.

Es ist wohl richtig, dass erst durch eine Änderung des OECD-Kommentars im Update 2003 Bauplanung und Bauüberwachung als Teilnahme an der Bauausführung eingestuft wurde. Doch wurde bereits in EAS 2907 erläutert, dass diese Änderung auch die Auslegung bereits bestehender DBA betrifft; dies allerdings nicht rückwirkend, sondern nur pro futuro. Dass im Fall der EAS 2907 die Beurteilung bei einem Bauvorhaben in Manila schließlich aber doch noch nach der alten Rechtslage vorgenommen wurde, ist ausschließlich darauf zurückzuführen, dass die Philippinen nicht OECD-Mitglied sind und dass daher der (damals noch nicht angepasste) Kommentar des UNO-Musterabkommens für die DBA-Auslegung herangezogen wurde. Da Japan aber OECD-Mitgliedstaat ist und keine „*observations*“ gegen die Kommentaränderung eingelegt hat, ist die neue Auslegungsregel auch im Verhältnis zu Japan anzuwenden.

Sollten allerdings die Anwesenheitszeiten der japanischen Architekten auf dem österreichischen Baugelände für die Wertschöpfung der Architektenleistungen von so untergeordneter Bedeutung sein, dass sie lediglich als „*Hilfstätigkeit*“ im Sinn von Art. IV Abs. 3 lit. e DBA Japan zu werten sind, würde keine inländische Betriebsstätte begründet. Ob dies der Fall ist, müsste als Sachverhaltsfrage mit dem zuständigen Finanzamt geklärt werden.

Wird das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte bejaht, ist in einem weiteren Schritt nach Art. VI Abs. 2 zu beurteilen, welcher Gewinn dieser „*Baubetriebsstätte*“ der Architektengesellschaft zuzurechnen ist. Wenn das Schwergewicht der gewinnbringenden Tätigkeit auf den in Japan erbrachten Leistungseinsatz zurückzuführen ist, dann spricht vieles dafür, den Aktivitäten in Österreich bloße „*Routinefunktion*“ zuzumessen, denen eine nach der Kostenaufschlagmethode ermittelte Gewinngröße zugeordnet wird. Die in Österreich erhobene Steuer ist gemäß Art. XIX DBA Japan in Japan anzurechnen. (EAS 3073 v. 5. 7. 2009)