

# Das EuGH-Urteil *Persche* aus der Sicht von Drittstaaten, insbesondere der Schweiz

THOMAS KOLLER / NORBERT SENNHAUSER \*

## 1. Einleitung

Rechtsfragen der *grenzüberschreitenden Gemeinnützigkeit* haben in den letzten Jahren zunehmend Bedeutung erlangt.<sup>1</sup> Zwar sind grenzüberschreitende Sachverhalte im Bereich der Gemeinnützigkeit nicht neu. So betätigen sich z.B. inländische gemeinnützige Institutionen schon seit langem im Ausland, etwa in der Entwicklungshilfe. Andere grenzüberschreitende Sachverhalte dagegen sind erst vor kurzem ins Zentrum des Interesses gerückt,<sup>2</sup> so z.B. *ausländische gemeinnützige Institutionen, welche über eine Liegenschaft im Inland verfügen*, oder *Direktspenden von Inländern an ausländische gemeinnützig tätige Einrichtungen*. Das Gemeinnützigkeitsrecht, das ja in allererster Linie Steuerrecht ist, sah sich dabei (und sieht sich weiterhin) mit neuen Fragestellungen konfrontiert. In der Europäischen Union (EU) hat sich in diesem Bereich mit den EuGH-Urteilen im Fall *Stauffer*<sup>3</sup> und ganz besonders im Fall *Persche*<sup>4</sup> eine bedeutsame Entwicklung angebahnt, deren

\* Das Manuskript wurde am 26. Januar 2010 abgeschlossen.

<sup>1</sup> Davon zeugt etwa die am 9. Dezember 2009 in Brüssel durchgeführte Tagung über „Cross-border Philanthropy in Europe“, organisiert durch die ERA (Europäische Rechtsakademie/Academy of European Law).

<sup>2</sup> Siehe dazu als Beispiel nur etwa das Buch *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, hrsg. von W. Rainer Walz, Ludwig von Auer und Thomas von Hippel, Tübingen 2007, insgesamt und W. Rainer Walz, *Non-Profit-Organisationen im Europäischen Zugwind*, aaO, S. 653 ff., sowie *Thomas von Hippel, Steuerrechtliche Diskriminierung ausländischer gemeinnütziger Nonprofit-Organisationen: ein Verstoß gegen die EG-Grundfreiheiten?*, aaO, S. 677 ff., im Besondern.

<sup>3</sup> EuGH-Urteil vom 14. September 2006, Rs. C-386/04, „Centro di Musicologia Walter Stauffer“, abrufbar unter <http://curia.europa.eu>.

In diesem Fall ging es um die Frage, ob eine in Italien ansässige und dort als gemeinnützig anerkannte Stiftung, die in München ein Grundstück besitzt, die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung in Deutschland versteuern muss. Gemäß damals geltendem deutschem Steuerrecht waren nur in Deutschland ansässige gemeinnützige Institutionen steuerbefreit. Der EuGH qualifizierte diese Begrenzung der Steuerbefreiung auf inländische gemeinnützige Institutionen als europarechtswidrig.

<sup>4</sup> Dazu ausführlich weiter unten in diesem Beitrag.

Ende noch nicht abzusehen ist. Die Schweiz als Nicht-EU-Mitglied hat sich dieser Entwicklung bisher nicht angeschlossen. Es könnte allerdings sein, dass unser Land künftig einseitig (ohne also den EU-Mitgliedstaaten Gegenrecht gewähren zu müssen) vom neuen „Europäischen Zugwind“<sup>5</sup> im Gemeinnützigkeitsrecht profitiert. Dieser Frage soll hier näher nachgegangen werden.

## 2. Ausgangslage

### 2.1. Nationale Steuergrenzen

In Staaten außerhalb der EU wie beispielsweise der Schweiz ist das Steuerrecht *primär (noch) national geprägtes Recht*. Allenfalls vorhandene Staatsverträge in Steuersachen zielen meist bloß darauf ab, Doppelbesteuerungen zu vermeiden und den dafür erforderlichen Informationsaustausch zu regeln.<sup>6</sup> Innerhalb der EU findet hingegen eine zunehmende Steuerharmonisierung zwischen den nationalen Rechtsordnungen statt.<sup>7</sup> Im Bereich der indirekten Steuern, namentlich der Mehrwertsteuer<sup>8</sup>, konnte eine solche bereits weitgehend realisiert werden. Auch bei den direkten Steuern führen verschiedene unmittelbare Harmonisierungsbestrebungen zu einer spürbaren Vereinheitlichung des Steuerrechts<sup>9</sup>, wenngleich die eigentliche Regelungszuständigkeit weiterhin bei den Mitgliedstaaten liegt<sup>10</sup>. Nach wie vor kann es aber

<sup>5</sup> Ausdruck nach *Walz* (Fn. 2), S. 653 ff.

<sup>6</sup> Vgl. aus Sicht der Schweiz etwa *Ernst Höhn*, Internationale Steuerplanung – Eine Einführung in die Steuerplanung für internationale Unternehmen mit Bezug zur Schweiz, Bern/Stuttgart/Wien 1996, S. 87 ff. (zu den nationalen Rechtsordnungen) und S. 143 ff. (zum internationalen Steuerrecht), sowie allgemein *Peter Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Auflage, Bern 2005.

Die Schweiz verfügt über ein breit ausgebautes Abkommensnetz zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Eine aktuelle Übersicht ist abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/00170/00784/index.html?lang=de>.

<sup>7</sup> Vgl. hierzu anschaulich *Georg Kofler*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH (Teil 1), ÖStZ 2006, S. 106 ff., S. 107.

Ein Kurzüberblick über das Steuerwesen der EU ist abrufbar unter [http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/index\\_de.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/index_de.htm).

<sup>8</sup> Die diesbezügliche Harmonisierung erfolgt durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347/1 ff.) mit seitherigen Änderungen.

<sup>9</sup> So die Fusionsrichtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 (ABl. 2009, L 310/34 ff.), die Mutter-Tochter-Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. 1990, L 225/6 ff.) und die Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 (ABl. 2003, L 157/49 ff.), je mit seitherigen Änderungen.

<sup>10</sup> *Kofler* (Fn. 7), S. 107; EuGH, Rs. C-386/04, „Centro di Musicologia Walter Stauffer“ (Fn. 3), Rn. 15.

durchaus sein, dass beabsichtigte transnationale Vorhaben auf Schwierigkeiten stoßen, die ihre Ursache in national unterschiedlichen steuerlichen Regelungen haben. Innerhalb der EU können immerhin, soweit nicht ein bilaterales Steuerabkommen Abhilfe schafft, die *vier EU-Grundfreiheiten*<sup>11</sup>, in Steuersachen oftmals die *Kapitalverkehrsfreiheit*<sup>12</sup>, bei der Beurteilung grenzüberschreitender Sachverhalte steuerentlastend wirken. Diese sind für die Verwirklichung des Binnenmarktes geschaffen worden und vermögen auch im Bereich der Steuern<sup>13</sup> widerstrebende nationale Regelungen zurückzudrängen. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für die Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern ist überragend und wurde anfänglich gemeinhin unterschätzt.<sup>14</sup> Außerhalb der EU aber bleibt man zur Überwindung steuerlicher Grenzen grundsätzlich auf allenfalls vorhandene und anwendbare Steuerabkommen verwiesen.

## 2.2. Grenzüberschreitende Spenden

In einem vernetzten, offenen und modernen Europa ist es nicht weiter verwunderlich, dass auch altruistisches Handeln grenzüberschreitend vorkommt. Aus verständlichen Gründen, namentlich wegen der Vermeidung von Steuerausfällen, stehen allerdings die Staaten der steuerlichen Förderung solcher Vorhaben in aller Regel skeptisch gegenüber. *Die meisten EU-Mitgliedstaaten knüpfen bzw. knüpften daher die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Spende an die Bedingung, dass diese an eine im Inland ansässige gemeinnützige Institution fließt.*<sup>15</sup> In der Schweiz verhält es sich nicht anders: Steuerpflichtige können Spenden an gemeinnützig tätige juristische Per-

<sup>11</sup> Dies sind die Freiheiten über den Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr. Ihre Rechtsgrundlage hatten diese bis vor kurzem noch im Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV). Mit Inkrafttreten des neuen Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV; Vertrag von Lissabon) per 1. Dezember 2009 sind diese nunmehr dort rechtlich verankert.

<sup>12</sup> Vgl. Art. 63 ff. AEUV, welche sich inhaltlich mit den bisherigen Vorschriften der Art. 56 ff. EGV weitgehend decken. Es wird daher vorliegend insbesondere auch auf die bisherige Literatur und Rechtsprechung zu Art. 56 ff. EGV abgestellt, soweit dies mit den neuen Bestimmungen vereinbar ist.

<sup>13</sup> Bereits relativ frühzeitig hat der EuGH den Überlegungen der Mitgliedstaaten, dass das Recht der direkten Steuern vom Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ausgenommen sei, eine klare Absage erteilt (Kofler [Fn. 7], S. 107).

<sup>14</sup> Kofler bezeichnet die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten als den bislang effizientesten Motor zur Überwindung von steuerlichen Hindernissen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten in der Gemeinschaft (Kofler [Fn. 7], S. 108).

<sup>15</sup> Sog. „landlock“, vgl. Birgit Weitemeyer, Probleme grenzüberschreitend tätiger Stiftungen und deren Lösung – Statement zur Konsultation der EU Kommission zum European Foundation Statute, npoR 2/2009, S. 29 ff., S. 30.

sonen nur vom Einkommen bzw. Ertrag abziehen, wenn diese ihren Sitz in der Schweiz haben; Direktspenden ins Ausland wird die Abzugsfähigkeit versagt.<sup>16</sup>

### 2.3. Die Rechtsache Persche

In der EU war bis im Januar 2009 offen, ob eine solche nationale Beschränkung auf inländische gemeinnützige Institutionen mit übergeordnetem EU-Recht, insbesondere mit der Kapitalverkehrsfreiheit, vereinbar ist. Anfangs letzten Jahres hatte der EuGH dann aber Gelegenheit, diese Frage zu klären. Im konkret betroffenen Fall<sup>17</sup> verweigerte das Finanzamt Lüdenscheid Hein Persche, einem in Deutschland wohnhaften Steuerberater, den Sonderausgabenabzug einer Sachspende (Bett- und Badwäsche, Rollatoren und Spielzeugautos) über rund € 18000 an das Centro Popular de Lagoa, ein portugiesisches Senioren- mit angegliedertem Kinderheim, weil die begünstigte Institution nicht in Deutschland ansässig sei. In Portugal ist das Centro Popular de Lagoa als gemeinnützige Institution anerkannt.

Nach erfolglosem Einspruch beim Finanzamt und ebenso erfolgloser Klage beim Finanzgericht Münster legte Hein Persche Revision beim Bundesfinanzhof ein. Dieser setzte das Verfahren aus und gelangte im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens an den EuGH.

Mit Urteil vom 27. Januar 2009<sup>18</sup> hat der EuGH entschieden, dass Spenden (und zwar sowohl Sach- als auch Geldspenden) von einem EU-Staat in einen anderen von der *Kapitalverkehrsfreiheit* erfasst werden und deswegen *steuerliche Diskriminierungen im Vergleich zu Inlandspenden* unzulässig seien. Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden dürfe nicht von der Voraussetzung abhängig gemacht werden, dass die begünstigte gemeinnützige Institution ihren Sitz im Inland habe. Praktische Schwierigkeiten bei der Durchführung einer wirksamen Steueraufsicht würden angesichts der europäischen Amtshilferichtlinie in Steuersachen<sup>19</sup> nicht als Rechtfertigungsgrund für eine derartige Einschränkung genügen.

<sup>16</sup> Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundesteuer (DBG) (abrufbar unter <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/642.11.de.pdf>) sowie Art. 9 Abs. 2 Bst. i und Art. 25 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (abrufbar unter <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/642.14.de.pdf>).

Siehe zum Gemeinnützigkeitsrecht in der Schweiz insgesamt etwa *Thomas Koller, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz*, in: *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa* (Fn. 2), S. 441 ff.

<sup>17</sup> EuGH-Urteil vom 27. Januar 2009, Rs. C-318/07, „Persche“, abrufbar unter <http://curia.europa.eu>.

<sup>18</sup> EuGH, Rs. C-318/07, „Persche“ (Fn. 17).

<sup>19</sup> Amtshilferichtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 (ABl. 1977, L 336/15 ff.), mit seitherigen Änderungen.

#### 2.4. Folgen des Urteils *Persche*

Mit dem Urteil *Stauffer*<sup>20</sup> und in noch stärkerem Masse mit dem Urteil *Persche* hat der EuGH die *Auslandsoffenheit des* (in den Mitgliedstaaten zumeist noch national geprägten) *Gemeinnützigkeitsrechts* erzwungen.<sup>21</sup> Bereits im Anschluss an das Urteil *Stauffer* waren die Mitgliedstaaten aufgerufen worden, ihre Steuergesetzgebung entsprechend anzupassen – nicht zuletzt auch unter dem Druck teilweise bereits angekündigter Vertragsverletzungsverfahren.<sup>22</sup> Nach dem Urteil *Persche* haben die Mitgliedstaaten ihr Gemeinnützigkeitsrecht erneut auf seine Europarechtskonformität hin zu prüfen. Das Urteil ist daher in der ganzen EU, vorab aber naturgemäß in Deutschland, auf reges Interesse gestoßen.<sup>23</sup> Im Fall *Persche* selbst hat der deutsche Bundesfinanzhof das EuGH-Urteil bereits nachvollzogen (und die Angelegenheit zur Vornahme von Sachabklärungen an das Finanzgericht zurückgewiesen).<sup>24</sup>

Auswirkungen dürfte das Urteil *Persche* aber nicht bloß für die unmittelbar betroffenen EU-Mitgliedstaaten haben, sondern auch für Drittländer. Dies deshalb, weil der Kapitalverkehrsfreiheit nach dem Willen der EU sogenannte *Drittstaatenwirkung* zukommt. Nachfolgend wird daher das Urteil *Persche* aus der Sicht von Drittstaaten, im Speziellen der Schweiz, näher be-

<sup>20</sup> EuGH, Rs. C-386/04, „Centro di Musicologia Walter Stauffer“ (Fn. 3).

<sup>21</sup> Ausdruck nach *Weitemeyer* (Fn. 15), S. 30.

<sup>22</sup> Vgl. *Weitemeyer* (Fn. 15), S. 30 (insbesondere auch die dortige Fn. 7); *Rainer Hüttemann/Marcus Helios*, Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland – Zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 9.5.2007, IStR 2007, Seite 599, IStR 2008, S. 39 ff., S. 40

<sup>23</sup> Auf die Auswirkungen des Urteils „*Persche*“ innerhalb der EU wird hier nicht eingegangen. Dazu sei auf die zahlreichen bereits erschienenen Urteilsbesprechungen verwiesen. Vgl. dazu beispielhaft nur etwa *Robert Schütz/Julia Runte*, Spenden ins EU-Ausland abzugsfähig – EuGH entscheidet in der Rechtssache „*Persche*“, ESC compact Spezial Februar 2009, S. 9 ff.; *Andreas Richter/Anna Katharina Gollan*, Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Persche* – Spenden an EU-ausländische gemeinnützige Organisationen, npoR 1/2009, S. 19 ff.; *Alexander Putz*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an ausländische Empfänger, NJW 2009, S. 823 ff.; *Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht*, Vol. 20, Nr. 3, 2009, S. 89 ff.; *Veronika Daurer*, Die Rs. *Persche*: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts, SWI 2009, S. 385 ff.; *Marcus Helios*, Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland und struktureller Inlandsbezug?, in: *Rainer Hüttemann/Peter Rawert/Karsten Schmidt/Birgit Weitemeyer* (Hrsg.), *Bucerius Law School, Non Profit Law Yearbook 2008 – Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen*, Köln 2009, S. 89 ff.; *Stephan Geserich*, Die Abzugsfähigkeit von Spenden in andere EU-Staaten – Zugleich eine Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 27.1.2009, C-318/07, *Persche*, DStR, 2009, 207, DStR 2009 S. 1173 ff.; *Maximilian Freiherr von Proff*, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit nach dem *Persche*-Urteil des EuGH, IStR 2009, S. 371 ff.

<sup>24</sup> BFH, Urteil vom 27.5.2009, X R 46/05 (abrufbar unter <http://www.bundesfinanzhof.de/www/index3.html>); vgl. dazu etwa den Hinweis in npoR 4/2009, S. 98.

trachtet. Mit anderen Worten sind Überlegungen darüber anzustellen, wie der EuGH hätte urteilen können, falls die begünstigte gemeinnützige Institution nicht in Portugal, sondern in einem Drittstaat wie z.B. der Schweiz anässig gewesen wäre.

### 3. Bedeutung des Urteils *Persche* für Drittstaaten im Allgemeinen

#### 3.1. Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten

##### 3.1.1. Unmittelbare und erga-omnes-Wirkung

Die Kapitalverkehrsfreiheit ist in den Art. 63 ff. AEUV<sup>25</sup> geregelt und wie die übrigen EU-Grundfreiheiten unmittelbar anwendbar<sup>26</sup>. Sie gilt seit ihrer primärrechtlichen Regelung<sup>27</sup> *erga omnes* und kennt *keinen Gegenseitigkeitsvorbehalt*.<sup>28</sup> Grund für die Erweiterung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaaten soll die Schaffung der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion sein; mit dieser unilateralen Liberalisierung werde – wie etwa geltend gemacht wird – die Mobilität und internationale Akzeptanz des Euros gestärkt.<sup>29</sup>

Die Kapitalverkehrsfreiheit ist die einzige der vier EU-Grundfreiheiten, welche auch gegenüber Drittstaaten Anwendung findet.<sup>30</sup> Daher kommt der

<sup>25</sup> Vorher in Art. 56 ff EGV, siehe hierzu Fn. 11.

<sup>26</sup> Anders als die anderen Grundfreiheiten war die Kapitalverkehrsfreiheit lange Zeit nicht unmittelbar anwendbar. Erstmals gestützt auf die damals neue Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 (ABl. 1988, L 178/5 ff.) wurde der Kapitalverkehrsfreiheit durch den EuGH diese unmittelbare Anwendbarkeit zuerkannt (vgl. *Daniela Hohenwarter/Patrick Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtssache *Holböck*, SWI 2007, S. 346 ff., S. 346).

<sup>27</sup> Zwar strebten bereits Art. 70 EWGV und Art. 7 Abs. 1 der Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EWG auch im Verhältnis zu Drittstaaten eine Liberalisierung an, wobei darin lediglich politische Absichtserklärungen zu sehen sind (*Daniel Scharf*, Die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten, in: Christian Tietje/Gerhard Kraft/Rolf Sethe [Hrsg.], Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 76, Halle 2008, S. 5 ff., S. 7.).

<sup>28</sup> Vgl. dazu Art. 63 Abs. 1 AEUV: „Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten *sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern* verboten.“ (Hervorhebung hinzugefügt).

<sup>29</sup> Vgl. *Hohenwarter/Plansky* (Fn. 26), S. 347, wonach diese Begründung mit Blick auf den Anwendungsbereich der übrigen Grundfreiheiten nicht wirklich zu überzeugen vermag; kritisch ebenfalls *Arne Schnitger*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten – Vorabentscheidungsersuchen in den Rs. van Hilten, Fidium Finanz AG und Lasertec, IStR 2005, S. 493 ff., S. 493.

<sup>30</sup> Vgl. *Nina Wunderlich/Christoph Blaschke*, Die Gewährleistung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten – Neuere Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH, IStR 2008, S. 754 ff., S. 755; *Hohenwarter/Plansky* (Fn. 26), S. 347; *Scharf* (Fn. 27), S. 5 und 9 f.

Abgrenzung zu den anderen Grundfreiheiten bei Drittstaatsverhältnissen von entscheidender Bedeutung zu.<sup>31</sup> Innerhalb der EU ist diese Abgrenzung aus praktischer Sicht dagegen weit weniger relevant, zumal im EU-Binnenmarkt für alle Grundfreiheiten derselbe Prüfmaßstab gilt.<sup>32</sup>

### 3.1.2. Persönlicher Anwendungsbereich

Verstoßen nationale Vorschriften der EU-Mitgliedstaaten gegen den freien Verkehr von Kapital nach Drittstaaten, können sich Ansässige in der EU gegen solche Einschränkungen zur Wehr setzen. Die Drittstaatenwirkung bedeutet darüber hinaus aber auch, *dass sich selbst nicht gebietsansässige Drittstaatenangehörige auf die Kapitalverkehrsfreiheit als subjektives Recht vor mitgliedstaatlichen Gerichten berufen können*.<sup>33</sup> Denn vom persönlichen Schutzbereich dieser Freiheit werden ebenso in einem Nichtmitgliedstaat ansässige Drittstaatenangehörige erfasst. Somit kann auch ein in einem Drittstaat Ansässiger vor einem Gericht eines EU-Mitgliedstaates geltend machen, dass eine nationale Regelung eines EU-Mitgliedstaates gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoße und deswegen nicht angewendet werden dürfe.<sup>34</sup>

Keine Unterscheidung wird zudem zwischen Aktiv- und Passivbeteiligten gemacht: Sowohl Kapitalnehmer als auch Kapitalgeber können sich auf den persönlichen Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit berufen.<sup>35</sup> Die Kapitalverkehrsfreiheit kann somit sowohl für einen in der EU ansässigen Spender als auch für eine in einem Drittstaat ansässige begünstigte gemeinnützige Institution von unmittelbarer praktischer Bedeutung sein.<sup>36</sup>

<sup>31</sup> Scharf (Fn. 27), S. 13; Werner Christof Haslechner, Das Konkurrenzverhältnis der Europäischen Grundfreiheiten in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2008, S. 565 ff., S. 570.

<sup>32</sup> Hohenwarter/Plansky (Fn. 26), S. 351, mit Bezug auf Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 103 ff.

<sup>33</sup> Scharf (Fn. 27), S. 9 f., sowie ausführlich zum persönlichen Anwendungsbereich Steffen Hindelang, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment – The Scope of Protection in EU Law*, New York 2009, S. 201 ff.

<sup>34</sup> Vgl. Stefan Oesterhelt, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz – Erkenntnisse aus kürzlich ergangenen Urteilen des EuGH zu Art. 56 EG-Vertrag, Der Schweizer Treuhänder 4/2008, S. 256 ff., S. 257.

<sup>35</sup> Vgl. Hindelang (Fn. 33), S. 205, sowie Scharf (Fn. 27), S. 9 f.

<sup>36</sup> Das bedeutet indessen nicht, dass sich die begünstigte Institution gegen die Verweigerung des Spendenabzugs zur Wehr setzen könnte. Dies kann selbstredend nur der durch die Verweigerung des Abzugs belastete Spender. Dagegen könnte z.B. eine in einem Drittstaat ansässige gemeinnützige Institution, die in einem EU-Staat ein Grundstück besitzt, in Anwendung der EuGH-Rechtsprechung im Fall Stauffer (Fn. 3) unter den gleichen Voraussetzungen wie eine inländische Institution Steuerfreiheit verlangen.

### 3.1.3. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist in Art. 63 Abs. 1 AEUV<sup>37</sup> nicht definiert. Der EuGH orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs des Kapitalverkehrs an der Kapitalverkehrsrichtlinie vom 24. Juni 1988<sup>38</sup>; die Nomenklatur für den Kapitalverkehr im Anhang I zu dieser Richtlinie behält nach ständiger Rechtsprechung des EuGH weiterhin Hinweisscharakter für die Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs. Als Kapitalverkehr nennt die Richtlinie sämtliche Formen entgeltlicher und unentgeltlicher Wertübertragungen, welche von Direktinvestitionen, Immobilieninvestitionen, Geschäften mit Wertpapieren und anderen Geldmarktinstrumenten, Darlehen, Krediten, Bürgschaften, Garantien, Schenkungen, Erbschaften bis hin zur Ein- und Ausfuhr von Vermögenswerten reichen.<sup>39</sup>

Auch in der Rechtssache *Persche* stützt sich der EuGH bei der Beurteilung der Frage, ob grenzüberschreitende Geld- oder Sachspenden unter die Kapitalverkehrsfreiheit fallen, auf die Nomenklatur im Anhang I der Kapitalverkehrsrichtlinie. Er weist auf die dort aufgenommenen *Schenkungen* und *Stiftungen* sowie *Erbschaften* und *Vermächtnisse* hin. Daraus leitet er einerseits ab, dass nicht nur solche Kapitalbewegungen erfasst würden, welche in Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit vorgenommen würden, sondern auch Spenden aus altruistischen Motiven, andererseits, dass keine Unterscheidung zwischen Geld- und Sachtransaktionen zu machen sei, soweit es um die steuerliche Behandlung gehe.<sup>40</sup>

### 3.1.4. Problematik des weitgefassten Anwendungsbereiches

Der grundsätzlich sehr weit gefasste persönliche und sachliche Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist aus Sicht der EU für die Verwirklichung des eigentlichen EU-Binnenmarktes sicher gewünscht. Er führt jedoch zwangsläufig zu *Überschneidungen mit dem Anwendungsbereich anderer EU-Grundfreiheiten*.<sup>41</sup> Innerhalb der EU kommt dem, wie bereits erwähnt, keine entscheidende Bedeutung zu, im Verhältnis zu Nichtmitgliedstaaten infolge der auf die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkten Drittstaatenwirkung hingegen durchaus.<sup>42</sup> Der EuGH hat dies erkannt und daher der

<sup>37</sup> Vorher in Art. 56 Abs. 1 EGV.

<sup>38</sup> Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 (Fn. 26).

<sup>39</sup> Vgl. *Hohenwarter/Plansky* (Fn. 26), S. 348 f.; *Scharf* (Fn. 27), S. 8 f., sowie in Bezug auf die Rechtssache *Persche* insbesondere *Hüttemann/Helios* (Fn. 22), S. 41 f., und *Freiherr von Proff* (Fn. 23), S. 372 f.

<sup>40</sup> EuGH, Rs. C-318/07, „*Persche*“ (Fn. 17), Rn. 20 ff.

<sup>41</sup> Vgl. etwa *Michael Schwenke*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Wandel? – Eine erste Analyse neuer Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH, IStR 2006, S. 748 ff., S. 752.

<sup>42</sup> Vgl. dazu *Wunderlich/Blaschke* (Fn. 30), S. 756; *Hohenwarter/Plansky* (Fn. 26), S. 349 ff., insbesondere S. 351 f.; *Scharf* (Fn. 27), S. 18; *Ernst Marschner/Markus Stefaner*,



Abgrenzung der Grundfreiheiten in neuerer Zeit vermehrt Beachtung geschenkt.<sup>43</sup> Damit soll verhindert werden, dass eine Liberalisierung gleichsam über die „Hintertür“ der Kapitalverkehrsfreiheit auch gegenüber Nicht-EU-Mitgliedstaaten unilateral erfolgen muss, obwohl primär eine der anderen drei, auf den europäischen Binnenmarkt beschränkten Grundfreiheiten betroffen ist.

### 3.2. *Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten*

#### 3.2.1. Verdeckte Einschränkung über die Auslegung des Anwendungsbereiches

##### 3.2.1.1. Grundsatz für die gegenseitige Abgrenzung der Grundfreiheiten

Eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ergibt sich zunächst gegenüber Drittstaaten, aber zumindest formal nicht nur gegenüber diesen, auf der Ebene der *Auslegung des Anwendungsbereiches*. Nach der neueren Rechtsprechung des EuGH<sup>44</sup> sind die Grundfreiheiten gegeneinander wie folgt abzugrenzen: Bei einer möglichen Konkurrenz von Grundfreiheiten wird darauf abgestellt, *ob im konkreten Fall eine der beiden Freiheiten gegenüber der anderen völlig zweitrangig ist*. Entscheidend ist mithin, in welchen Anwendungsbereich die betroffene nationale Regelung hauptsächlich fällt. Der zweitrangigen Freiheit wird die Anwendung gänzlich versagt. Die subsidiäre Anrufung der Kapitalverkehrsfreiheit wird somit verwehrt, wenn diese lediglich als zwangsläufige Folge der Beeinträchtigung der hauptsächlich betroffenen Grundfreiheit (z.B. der Niederlassungsfreiheit) ebenfalls berührt wird.<sup>45</sup> Im Verhältnis zu Nichtmitgliedstaaten bedeutet dies, dass in einer solchen Situation die Kapitalverkehrsfreiheit mit ihrer Drittstaatenwirkung nicht zum Tragen kommt.

Die Zulässigkeit von Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten aufgrund fehlender Amts- und Vollstreckungshilfe, SWI 2009, S. 372 ff., Ziff. III.

<sup>43</sup> In seiner älteren Rechtsprechung ließ sich der EuGH in rein innergemeinschaftlichen Fällen auf eine Vorrangfrage nicht ein und ging von einer parallelen Anwendung aus (*Scharf* [Fn. 27], S. 14). Die ältere Rechtsprechung des EuGH wird teils jedoch auch anders interpretiert; so nimmt *Schwenke* etwa an, dass der EuGH auch schon in seiner älteren Rechtsprechung von einem Exklusivitätsverhältnis, jedenfalls in Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit, ausgegangen sei (*Schwenke* [Fn. 41], S. 752 f.). Nach *Haslehner* wiederum hat der EuGH seine Rechtsprechung zur Abgrenzung der Grundfreiheiten konsistent weiterentwickelt, wobei der Gerichtshof der Theorie der parallelen Anwendbarkeit letztlich eine klare Absage erteilt habe (*Haslehner* [Fn. 31], S. 574).

<sup>44</sup> So hat der EuGH seit 2006 mehrere Rechtssachen entschieden, in denen er zum Verhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit zur Niederlassungsfreiheit und zur Dienstleistungsfreiheit in diesem Sinne Stellung bezog (vgl. Übersicht bei *Scharf* [Fn. 27], S. 15 ff., sowie *Hohenwarter/Plansky* [Fn. 26], S. 350 ff.).

<sup>45</sup> Vgl. als Beispiel etwa EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006, Rs. C-452/04, „Fidium Finanz AG“, abrufbar unter <http://curia.europa.eu>, Rn. 34 und 48.

Ist hingegen die Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit aus innergemeinschaftlicher Sicht nicht nur unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beeinträchtigung der konkurrierenden Grundfreiheit, dann bleibt der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit im EU-Raum parallel eröffnet. Mit anderen Worten wird eine parallele Anwendung immer dann in Betracht kommen, *wenn die Kapitalverkehrsfreiheit für den entsprechenden Sachverhalt einen eigenständigen Schutzgehalt hat*.<sup>46</sup> Diesfalls kann die Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten angerufen werden. Selbstredend kommt die Kapitalverkehrsfreiheit darüber hinaus sowohl im innergemeinschaftlichen als auch im Drittstaatenverhältnis stets dann zum Tragen, wenn sie die einzig anwendbare bzw. hauptsächlich betroffene Grundfreiheit ist.

### 3.2.1.2. Praktische Bedeutung der Abgrenzung

Die Rechtsprechung des EuGH zur Abgrenzung der Grundfreiheiten kann als Ausfluss des Grundsatzes „*lex specialis derogat legi generali*“ interpretiert werden.<sup>47</sup> Interessanterweise ist dieser Abgrenzungsgrundsatz vom EuGH mit Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit soweit ersichtlich erstmals anhand eines rein innergemeinschaftlichen Sachverhaltes herangezogen worden<sup>48</sup>, obwohl die Abgrenzung diesfalls keine große praktische Bedeutung hat. Daran ist erkennbar, dass der EuGH zumindest formal einer unterschiedlichen Auslegung des Anwendungsbereiches der Kapitalverkehrsfreiheit im innergemeinschaftlichen Verhältnis einerseits und in Drittstaatenverhältnissen andererseits eine Absage erteilt hat.<sup>49</sup> An sich wäre denkbar gewesen, dass der EuGH einer als zu weitgehend empfundenen Öffnung des Binnenmarktes im Verhältnis zu Drittstaaten mit einer unterschiedlichen Auslegung des Anwendungsbereiches der Kapitalverkehrsfreiheit hätte begegnen wollen.<sup>50</sup> *Eine offenkundige Schlechterstellung von Drittstaaten auf diesem Weg hat der EuGH aber vermieden.*

<sup>46</sup> Scharf (Fn. 27), S. 19; in allgemeiner Weise Haslehner (Fn. 31), S. 574.

<sup>47</sup> So Scharf (Fn. 27), S. 16; andere sprechen gar von Nachrangigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber den anderen Grundfreiheiten (so etwa *Hobenwarter/Plansky* [Fn. 26], S. 356), was nicht haltbar sein dürfte (vgl. Haslehner [Fn. 31], S. 574 ff.).

<sup>48</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, „Cadbury Schweppes“, abrufbar unter <http://curia.europa.eu>, Rn. 33.

<sup>49</sup> Vgl. *Wunderlich/Blaschke* (Fn. 30), S. 760, Ziff. 3.3.1, zur Einengung des Gewährleistungsumfangs der Kapitalverkehrsfreiheit; *Marschner/Stefaner* (Fn. 42), Ziff. III und IV.

<sup>50</sup> Wofür verschiedentlich auch plädiert worden ist bzw. wird (vgl. etwa *Michael Lang*, *Wohin geht das Internationale Steuerrecht?*, IStR 2005, S. 289 ff., S. 295); vgl. auch spezifisch für den Steuerbereich *Schwenke* (Fn. 41), S. 752.

### 3.2.1.3. Abgrenzung in der Rechtssache *Persche* mit Blick auf Drittstaaten

Das Urteil *Persche* betraf einen rein innergemeinschaftlichen Sachverhalt, weshalb der Abgrenzung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber den anderen Grundfreiheiten keine besondere Beachtung geschenkt werden musste. Der EuGH kommt, veranlasst durch die Vorbringen der griechischen Regierung, dennoch zum klaren Ergebnis, *dass eine Spende von Gebrauchsgegenständen nicht unter die Vertragsbestimmungen über den freien Warenverkehr falle*, da nach nunmehr gefestigter Rechtsprechung für die Feststellung, ob eine nationale Regelung von der einen oder anderen Freiheit umfasst werde, auf den Gegenstand der betreffenden nationalen Regelung abzustellen sei.<sup>51</sup> Dadurch ist das Verhältnis zur Warenverkehrsfreiheit klargestellt: Diese ist, wenn überhaupt, nur zweitrangig betroffen und damit nicht anwendbar. Die Abgrenzung zu den anderen verbleibenden Grundfreiheiten, der Dienstleistungs- und der Personenverkehrsfreiheit, ist vom EuGH nicht diskutiert worden. Offensichtlich kann eine steuerliche Regelung über Spendenabzüge nicht unter letztere Freiheit fallen; daneben wird aber eine solche Regelung auch nicht vom sachlichen Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit erfasst.<sup>52</sup>

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die *Kapitalverkehrsfreiheit* die vorrangig, wenn nicht gar ausschließlich, betroffene Grundfreiheit ist, wenn eine nationale Vorschrift eines EU-Mitgliedstaates über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Institutionen im Ausland zur Diskussion steht. Mit anderen Worten ist der Anwendungsbereich genau derjenigen Grundfreiheit gegeben, welche Drittstaatenwirkung hat.

### 3.2.2. Offene Einschränkung nach den Art. 64 ff. AEUV

Die Tragweite der Kapitalverkehrsfreiheit könnte nicht nur verdeckt im Rahmen der Auslegung ihres Anwendungsbereiches eingeschränkt werden. Offene Möglichkeiten der Einschränkung der in Art. 63 AEUV<sup>53</sup> statuierten Kapitalverkehrsfreiheit sind ausdrücklich in Art. 64 ff. AEUV<sup>54</sup> vorgesehen. Soweit diese Einschränkungsmöglichkeiten gegenüber Drittstaaten greifen, sollen sie nachfolgend näher untersucht werden.

<sup>51</sup> EuGH, Rs. C-318/07, „*Persche*“ (Fn. 17), Rn. 28.

<sup>52</sup> Gemäß Art. 57 AEUV haben Dienstleistungen grundsätzlich entgeltlichen Charakter; als Dienstleistungen gelten insbesondere gewerbliche, kaufmännische, handwerkliche und freiberufliche Tätigkeiten (Abs. 2).

<sup>53</sup> Vorher Art. 56 EGV.

<sup>54</sup> Vorher Art. 57 ff. EGV.

### 3.2.2.1. Stillstandsklausel

In Bezug auf Drittstaaten enthält Art. 64 Abs. 1 AEUV<sup>55</sup> eine einschneidende Norm, die sogenannte *Stillstandsklausel*<sup>56</sup> bzw. *Grandfathering-Klausel*<sup>57</sup>, welche einen Bestandesschutz für älteres Recht vorsieht. Danach verstoßen nationale beschränkende Regelungen, die am 31. Dezember 1993 (bzw. für Bulgarien, Estland und Ungarn am 31. Dezember 1999) galten und seither in grundsätzlich unveränderter Form Bestand haben, nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Wird eine beschränkende nationale Regelung nach dem maßgebenden Stichtag angepasst bzw. durch eine neue ersetzt, muss diese im Wesentlichen mit der früheren übereinstimmen, ansonsten wird eine Anrufung der Stillstandsklausel versagt. Die beschränkende Regelung muss zudem seit dem maßgebenden Stichtag ununterbrochen Teil der nationalen Rechtsordnung gewesen sein.<sup>58</sup>

Die Stillstandsklausel musste vom EuGH in der Rechtssache *Persche* nicht geprüft werden, da diese, damals nach Art. 57 Abs. 1 EGV, heute nach Art. 64 Abs. 1 AEUV, ausschließlich im Verhältnis zu Drittstaaten Anwendung findet. Aber auch bei einem Drittstaatsverhältnis käme die Stillstandsklausel im Falle einer Auslandsbesteuerung zum Tragen: Deren sachlicher Anwendungsbereich beschränkt sich auf bestimmte, genau formulierte Arten von Kapitalbewegungen<sup>59</sup>, nämlich auf solche im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten. *Grenzüberschreitende Spenden fallen nicht in diesen Bereich*, weshalb eine nationale Regelung, welche die steuerliche Abzugsfähigkeit auf reine Inlandspenden beschränkt, von Anfang an nicht vom Schutzbereich der Stillstandsklausel erfasst sein kann.<sup>60</sup>

### 3.2.2.2. Die Vergleichbarkeitsprüfung nach Art. 65 Abs. 1 Bst. a AEUV

Gemäß Art. 65 Abs. 1 Bst. a AEUV berührt die in Art. 63 AEUV geregelte Kapitalverkehrsfreiheit nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.

<sup>55</sup> Vorher in Art. 57 Abs. 1 EGV, wobei die Präzisierung betreffend Bulgarien, Estland und Ungarn noch nicht enthalten war.

<sup>56</sup> Vgl. *Daniela Hohenwarter*, Vorlagebeschluss des VwGH zur Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, SWI 2005, S. 225 ff., S. 227.

<sup>57</sup> Vgl. *Oesterheld* (Fn. 34), S. 258 und S. 260.

<sup>58</sup> Vgl. etwa EuGH-Urteil vom 18. Dezember 2007, Rs. C-101/05, „A“, Rn. 48 f.; abrufbar unter <http://curia.europa.eu>.

<sup>59</sup> *Christian Calliess/Matthias Ruffert*, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union, 3. Auflage, München 2007, Art. 57 EGV, Rn. 5 und 6.

<sup>60</sup> So auch *Freiherr von Proff* (Fn. 23), S. 376.

Art. 65 Abs. 1 Bst. a AEUV wird als sogenannte *Vergleichbarkeitsprüfung* verstanden.<sup>61</sup> Eine steuerrechtliche Bestimmung eines Mitgliedstaates, die zwischen in- und ausländischen Einrichtungen unterscheidet, kann gestützt auf diese Norm dann unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit zulässig sein, *wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, welche nicht objektiv miteinander vergleichbar sind.*<sup>62</sup> Im Urteil *Persche* führt der EuGH im Rahmen dieser Vergleichbarkeitsprüfung aus, ein Mitgliedstaat dürfe bei der Regelung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden inländische und in andern Mitgliedstaaten ansässige als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen unterschiedlich behandeln, wenn Letztere andere Ziele als die in seiner eigenen Regelung vorgegebenen verfolge. *Das Gemeinschaftsrecht schreibe den Mitgliedstaaten nicht vor, dafür zu sorgen, dass in ihrem Herkunftsland als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen im Inland automatisch die gleiche Anerkennung erhalten.*<sup>63</sup> Erfülle aber die in einem Mitgliedstaat ansässige Institution die von einem andern Mitgliedstaat aufgestellten Voraussetzungen für die Gewährung von Steuerbegünstigungen, so befinde sie sich mit den in diesem andern Mitgliedstaat ansässigen Institutionen in einer vergleichbaren Situation.<sup>64</sup> Im konkreten Fall hat der EuGH die Vergleichbarkeit bejaht, immerhin aber hat er den Mitgliedstaaten aufgezeigt, *dass im grenzüberschreitenden Gemeinnützigkeitsrecht eine gewisse Differenzierung über die Definition des Gemeinnützigkeitsbegriffes erfolgen kann.*

Selbstverständlich kann und darf eine solche Differenzierung auch im Verhältnis zu Drittstaaten zum Tragen kommen. Darüber hinaus stünde es dem EuGH aber auch frei, die Vergleichbarkeitsprüfung in Bezug auf Drittstaaten anders (extensiver) auszulegen. *Insbesondere könnte er in der Tatsache der Nicht-EU-Zugehörigkeit des Staates, in dem die begünstigte gemeinnützige Institution ansässig ist, a priori einen wesentlichen Unterschied im Sinne von Art. 65 Abs. 1 Bst. a AEUV erblicken.*<sup>65</sup> Grenzen fände eine solche differenzierende Auslegung nur am Verbot willkürlicher Diskriminierungen oder Beschränkungen gemäß Art. 65 Abs. 3 AEUV. Grundsätzlich würde der EuGH damit gegenüber Drittstaaten über ein im Bedarfsfall durchaus schlagkräftiges „Abwehrinstrument“ gegen eine als zu weitgehend empfundene Dritt-

<sup>61</sup> Vgl. Oesterhelt (Fn. 34), S. 262; Werner Haslehner, Die Anwendung von EG-Grundfreiheiten im Verhältnis zur Schweiz, SWI 2007, S. 221 ff., S. 222; Michael Lang, Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz, zsis 2008, Aufsätze N. 4, Ziff. 4.2.3.

<sup>62</sup> EuGH, Rs. C-318/07, „Persche“ (Fn. 17), Rn. 41 (Hervorhebung hinzugefügt); vgl. allgemein zur Vergleichbarkeitsprüfung *Schwenke* (Fn. 41), S. 751.

<sup>63</sup> EuGH, Rs. C-318/07, „Persche“ (Fn. 17), Rn. 47 f., unter Verweis auf die Rs. C-386/04, „Stauffer“ (Fn. 3), Rn. 39.

<sup>64</sup> EuGH, Rs. C-318/07, „Persche“ (Fn. 17), Rn. 50.

<sup>65</sup> Vgl. etwa *Schnitzger* (Fn. 29), S. 494.

staatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Allgemeinen und im Bereich des Spendenrechts im Besondern verfügen. Ob die Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung in diese Richtung gehen wird, ist, soweit ersichtlich, nach wie vor offen.<sup>66</sup> Bei Drittstaatenkonstellationen steht bislang vielmehr die Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gestützt auf den Rechtfertigungsgrund von Art. 65 Abs. 1 Bst. b AEUV im Zentrum des Interesses.<sup>67</sup>

### 3.2.2.3. Rechtfertigung durch Rechtsbruchverhinderung gestützt auf Art. 65 Abs. 1 Bst. b AEUV

Gemäß Art. 65 Abs. 1 Bst. b AEUV berührt die in Art. 63 AEUV geregelte Kapitalverkehrsfreiheit nicht das Recht der Mitgliedstaaten, 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, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

Diese Bestimmung enthält einen eigentlichen *Rechtfertigungsgrund* für eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit. Er wird teilweise mit dem Begriff *Rechtsbruchverhinderung* bezeichnet<sup>68</sup> und greift im inner- sowie außergemeinschaftlichen Verhältnis<sup>69</sup>. Gestützt darauf getroffene Maßnahmen müssen jedoch immer dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen. Sie müssen demnach geeignet sein, das Erreichen des mit ihnen verfolgten Zieles zu gewährleisten und dürfen nicht über das Erforderliche hinausgehen.<sup>70</sup> Etwas enger interpretiert bedeutet dies, es darf keine anderen Möglichkeiten geben, das angestrebte und für legitim befundene Ziel mit einer weniger einschneidenden Maßnahme zu erreichen.<sup>71</sup>

Aus der Formulierung der Rechtsbruchverhinderungsklausel geht un-  
schwer hervor, dass diese *insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts*

<sup>66</sup> Zwar hat der EuGH darauf hingewiesen, dass es aufgrund des unterschiedlichen Grades der rechtlichen Integration an einer Vergleichbarkeit innergemeinschaftlicher Sachverhalte mit Drittstaatenkonstellationen fehlen könne. In den bisher entschiedenen Drittstaatenfällen hat er dies jedoch nicht weiter konkretisiert, sondern lediglich als Vorüberlegung für die Prüfung der Rechtfertigungsgründe erwähnt (*Wunderlich/Blaschke* [Fn. 30], S. 761, insbesondere mit Bezug auf EuGH, Rs. C-101/05, „A“ [Fn. 58]).

<sup>67</sup> So im Ergebnis auch *Haslehner* (Fn. 61), S. 222.

<sup>68</sup> *Rolf H. Weber*, *Der Kapital- und Zahlungsverkehr in der Europäischen Gemeinschaft*, recht 1994, S. 156 ff., S. 164.

<sup>69</sup> Vgl. hierzu ausführlich *Hindelang* (Fn. 33), S. 214 ff., insbesondere S. 242 f.

<sup>70</sup> EuGH, Rs. C-386/04, „Staufer“ (Fn. 3), Rn. 32 mit weiteren Verweisen; *Oesterheld* (Fn. 34), S. 262.

<sup>71</sup> *Felix Schöbi*, *Die Kapitalverkehrsfreiheit als Beschränkungsverbot*, recht 2003, S. 192 ff., S. 197.

Anwendung finden kann. Die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkende Vorschriften von Mitgliedstaaten zur Vermeidung von Verstößen gegen das nationale Steuerrecht sind danach möglich. Diese dürfen aber grundsätzlich *nicht lediglich Steuerausfällen entgegenwirken*<sup>72</sup>, sondern müssen sich *gegen eigentliche Steuerhinterziehungsmöglichkeiten richten*.<sup>73</sup> Im Ergebnis geht es letztlich um die *Wirksamkeit der Steueraufsicht*, d.h. die Möglichkeit, effektiv zu kontrollieren, ob bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die nationalen Steuervorschriften eingehalten werden. Eine wirksame Steueraufsicht wird als zwingender Grund des Allgemeininteresses anerkannt, wobei auch diesbezüglich der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren ist.<sup>74</sup>

In der Rechtssache *Persche* prüfte der EuGH, inwieweit das Erfordernis des inländischen Sitzes einer gemeinnützigen Institution durch den Grund der wirksamen Steueraufsicht gerechtfertigt sei. Aus folgenden Gründen kam er für *das Gebiet der EU* zum Schluss, dass das Erfordernis eines inländischen Sitzes nicht haltbar sei: Erstens kann die Steuerbehörde vom eigenen Steuerpflichtigen die Vorlage geeigneter Nachweise bezüglich einer ins EU-Ausland getätigten Spende verlangen und bei Nichtvorlage den steuerlichen Abzug verweigern. *Zweitens kann sie gestützt auf die Richtlinie 77/799 betreffend Amtshilfe in Steuersachen*<sup>75</sup> bei Bedarf zur Nachprüfung weitere *Auskünfte des betroffenen anderen Mitgliedstaates anfordern*.<sup>76</sup> Damit können nationale Vorschriften, welche Spenden an gemeinnützige Institutionen ins EU-Ausland ausschließen, nicht gestützt auf Art. 65 Abs. 1 Bst. b AEUV (vorher Art. 58 Abs. 1 Bst. b EGV) gerechtfertigt werden.

Interessanterweise hat es der EuGH nicht unterlassen, am Rande auch eine Anmerkung für mögliche Drittstaatenfälle einfließen zu lassen:

<sup>72</sup> Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zu Art. 58 EGV, der Vorgängernorm von Art. 65 AEUV, fällt die Vermeidung eines Rückganges von Steuereinnahmen nicht unter die Ziele der Bestimmung und gehört auch nicht zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, welche eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit rechtfertigen würden (EuGH, Rs. C-318/07, „*Persche*“ [Fn. 17], Rn. 46, mit diversen Verweisen).

<sup>73</sup> Vgl. *Oesterheld* (Fn. 34), S. 263; offen ist jedoch, ob der EuGH diese anhand innergemeinschaftlicher Fälle entwickelte Rechtsprechung unbesehen auf Drittstaatenfälle übertragen wird (vgl. etwa *Schnitger* [Fn. 29], S. 494 f., sowie *Wunderlich/Blaschke* [Fn. 30], S. 762). Aus dem kürzlich ergangenen EuGH-Urteil vom 19. November 2009, Rs. C-540/07, EG-Kommission gegen Italien, abrufbar unter <http://curia.europa.eu>, dürfte geschlossen werden, dass gegenüber EWR-Staaten und insbesondere auch Drittstaaten bereits eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht oder Steuerhinterziehung als Rechtfertigungsgrund für eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit genügen könnte, dies jedenfalls bei Fehlen eines vertraglich gesicherten Steuerinformationsaustausches (vgl. Rn. 68 ff. im Gegensatz zu Rn. 57 ff.).

<sup>74</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-318/07, „*Persche*“ (Fn. 17), Rn. 52.

<sup>75</sup> Siehe Fn. 19.

<sup>76</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-318/07, „*Persche*“ (Fn. 17), Rn. 53 ff., insbesondere Rn. 57 und 69, sowie Rn. 61 ff., insbesondere Rn. 61.

„Für gemeinnützige Einrichtungen, die ihren Sitz in einem Drittland haben, ist hinzuzufügen, dass es grundsätzlich gerechtfertigt ist, dass der Besteuerungsmitgliedstaat die Gewährung einer solchen Steuervergünstigung ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten (...).“<sup>77</sup>

Der EuGH führt somit im Verhältnis zu Drittstaaten *nicht die steuerliche Vergleichbarkeitsprüfung gemäß Art. 65 Abs. 1 Bst. a AEUV ins Feld, sondern die Wirksamkeit der Steueraufsicht gemäß Art. 65 Abs. 1 Bst. b AEUV*. Maßgebend soll demnach sein, ob vom betroffenen Drittstaat die für die steuerliche Nachprüfung erforderlichen Angaben erhältlich gemacht werden können.<sup>78</sup> Mithin gilt es in einem Drittstaatenfall zu prüfen, ob *gestützt auf einen Staatsvertrag ein entsprechender Informationsaustausch gesichert ist*.

Ob dem Spender beim Fehlen eines staatsvertraglich gesicherten Informationsaustausches die Möglichkeit eröffnet werden muss, selber den Nachweis dafür zu erbringen, dass die begünstigte Institution gemeinnützig tätig im Sinne der maßgebenden (inländischen) Steuerbestimmungen ist, ist zurzeit offen. *Im Verhältnis zwischen EU-Mitgliedstaaten* kommt dem Recht des Steuerpflichtigen, einen entsprechenden Nachweis zu erbringen, eine verhältnismäßig große Bedeutung zu.<sup>79</sup> *Bei Drittstaatsachverhalten ist der EuGH in dieser Hinsicht jedoch wesentlich zurückhaltender.*<sup>80</sup> Im Fall *Persche* jedenfalls hat der EuGH, wie der oben zitierte Hinweis auf gemeinnützige Institutionen in einem Drittland zeigt, die dem Steuerpflichtigen sonst an sich offen stehende Nachweismöglichkeit gar nicht aufgeführt.<sup>81</sup> Die Zukunft wird weisen müssen, ob der EuGH Spendern bei Drittstaatsachverhalten grundsätzlich ein Recht zum entsprechenden Nachweis zugestehen wird.<sup>82</sup> Es ist nicht auszuschließen, dass der EuGH diese Frage verneinen wird.<sup>83</sup> Damit kommt dem staatsvertraglich gesicherten Informationsaus-

<sup>77</sup> EuGH, Rs. C-318/07, „Persche“ (Fn. 17), Rn. 70.

<sup>78</sup> Vgl. dazu bereits EuGH, Rs. C-101/05, „Fall A“ (Fn. 58), spez. Rn. 63.

<sup>79</sup> Vgl. dazu EuGH, Rs. C-318/07, „Persche“ (Fn. 17), Rn. 53 ff.; EuGH, Rs. C-386/04, „Stauffer“ (Fn. 3), Rn. 49 ff.; EuGH, Rs. C 101/05, „Fall A“ (Fn. 58), Rn. 59.

<sup>80</sup> EuGH, Rs. C-318/07, „Persche“ (Fn. 17), Rn. 70; EuGH, Rs. C-101/05, „Fall A“ (Fn. 58), Rn. 63 sowie insbesondere Rn. 60, welche den Unterschied zu rein innergemeinschaftlichen Fällen hervorhebt (unter anderem zum EuGH-Urteil vom 11. Oktober 2007, Rs. C-451/05, „ELISA“, abrufbar unter <http://curia.europa.eu>).

<sup>81</sup> EuGH, Rs. C-318/07, „Persche“ (Fn. 17), Rn. 70.

<sup>82</sup> Vgl. etwa *Marschner/Stefaner* (Fn. 42), Ziff. IV.3, allgemein für die Zulässigkeit auch in Drittstaatenfällen.

<sup>83</sup> So wohl bereits mit Bezug auf EuGH, Rs. C-101/05, „Fall A“ (Fn. 58), *Wunderlich/Blaschke* (Fn. 30), S. 761 f., *Jan Ole Luuk/Stefan Oesterheld/Maurus Winzap*, EuGH Report 1/08, *Steuer Revue* 2008, S. 200 ff., S. 204 f., und *Oesterheld* (Fn. 34), S. 263.



tausch bei der steuerlichen Behandlung von Spenden in ein Nichtmitgliedland eine herausragende Bedeutung zu.

#### 4. Bedeutung des Urteils *Persche* für die Schweiz im Speziellen

##### 4.1. Das Fehlen einer staatsvertraglichen Regelung für den Abzug grenzüberschreitender Spenden

Die Berufung auf die von der EU unilateral auf Drittstaaten ausgedehnte Kapitalverkehrsfreiheit wäre für in einem EU-Staat ansässige Spender, welche eine gemeinnützige Institution mit Sitz in der Schweiz begünstigt haben, dann überflüssig, *wenn sich bereits aus einem Staatsvertrag das Recht auf den Abzug einer grenzüberschreitenden Spende ableiten ließe.*

Eine solche Regelung findet sich indessen im maßgebenden Staatsvertragsrecht nicht. Das *Freizügigkeitsabkommen* zwischen der Schweiz und der EU vom 21. Juni 1999<sup>84</sup> enthält *keine Garantien hinsichtlich der Kapitalverkehrsfreiheit*<sup>85</sup> und umfasst daher die steuerliche Abzugsfähigkeit von Direktspenden in die Schweiz nicht. Im *Zinsbesteuerungsabkommen* vom 26. Oktober 2004<sup>86</sup> und im *Betrugsbekämpfungsabkommen* vom gleichen Datum<sup>87</sup> wird diese Problematik ebenfalls nicht geregelt.

Dasselbe gilt für die *Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (DBA) auf dem Gebiet der Einkommens- und Vermögenssteuern*, welche die Schweiz mit praktisch sämtlichen EU-Mitgliedstaaten abgeschlossen hat.<sup>88</sup> Diese DBA sind gestützt auf das im jeweiligen Verhandlungszeitpunkt aktuelle OECD-Musterabkommen<sup>89</sup> ausgearbeitet worden. *Nach dem System des Musterabkommens werden steuerliche Abzüge grundsätzlich nicht in den DBA geregelt; die Möglichkeit, Abzüge vorzunehmen, wird deshalb ausschließlich durch das jeweilige interne nationale Recht festgelegt.*<sup>90</sup> Bei der Anwendung der Abzüge muss immerhin *das allgemeine DBA-rechtliche Dis-*

<sup>84</sup> Abrufbar unter <http://www.admin.ch/ch/d/sr/i1/0.142.112.681.de.pdf>.

<sup>85</sup> Vgl. *Schöbi* (Fn. 71), S. 198; *Oesterheld* (Fn. 34), S. 256; sowie insgesamt zur Anwendung der Grundfreiheiten im Verhältnis zur Schweiz etwa *Haslehner* (Fn. 61), S. 221 ff.

<sup>86</sup> Abrufbar unter <http://www.admin.ch/ch/d/sr/i6/0.641.926.81.de.pdf> sowie <http://www.admin.ch/ch/d/sr/i6/0.641.926.811.de.pdf>; vgl. dazu etwa *Wolfgang Kessler/Klaus Eicker/Ralph Obser*, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht – Der Einfluss des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Recht der direkten Steuern im Verhältnis zu Drittstaaten am Beispiel der Schweiz, IStR 2005, S. 658 ff.

<sup>87</sup> Abrufbar unter <http://www.admin.ch/ch/d/sr/i3/0.351.926.81.de.pdf>.

<sup>88</sup> Einzig mit Zypern und Gibraltar bestehen keine DBA; dasjenige mit Malta ist noch nicht in Kraft getreten.

<sup>89</sup> Die aktuelle Version ist abrufbar unter <http://www.oecd.org/dataoecd/43/57/42219418.pdf>.

<sup>90</sup> Vgl. *Locher* (Fn. 6), S. 101.

*kriminierungsverbot beachtet werden*, welches ebenfalls Bestandteil des OECD-Musterabkommens<sup>91</sup> bildet und in die von der Schweiz geschlossenen DBA mit wenigen Ausnahmen übernommen worden ist<sup>92</sup>. Dieses Diskriminierungsverbot verlangt aber nur, dass Staatsangehörige eines Vertragsstaates unter gleichen Verhältnissen („in the same circumstances“) nicht anders oder belastender besteuert werden als Staatsangehörige des andern Vertragsstaates.<sup>93</sup> Gleiche Verhältnisse im Sinne dieser Bestimmung liegen vor allem dann vor, wenn die betreffenden Personen im selben Vertragsstaat ansässig sind.<sup>94</sup> Aus dem allgemeinen DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbot lässt sich somit ebenfalls nichts zur hier interessierenden Frage ableiten. Dem Diskriminierungsverbot ist Genüge getan, wenn in einem Vertragsstaat ansässige Staatsangehörige des andern Vertragsstaates im Spendenrecht keiner restriktiveren Abzugsregelung unterworfen sind als Inländer.

#### 4.2. Die Problematik des genügenden Informationsaustausches zwischen der Schweiz und den EU-Staaten

Da sich der in einem EU-Staat ansässige Steuerpflichtige, welcher eine schweizerische gemeinnützige Institution begünstigt, für den steuerlichen Spendenabzug nicht auf einen Staatsvertrag stützen kann, *steht ihm nur die Möglichkeit offen, sich auf die Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu berufen*. Das Urteil *Persche* ist deshalb für gemeinnützige Institutionen mit Sitz in der Schweiz und ihre Spender in der EU von erheblicher Bedeutung.

Damit stellt sich allerdings eine weitere wichtige Frage: *Erfüllt die Schweiz gegenüber den EU-Mitgliedstaaten das Erfordernis des genügenden (staatsvertraglich gesicherten) Informationsaustausches?* Sollte dies nicht der Fall sein, so könnten die EU-Mitgliedstaaten trotz des Urteils *Persche* Spenden in die Schweiz mit großer Wahrscheinlichkeit die Abzugsfähigkeit versagen. Denn dem abzugswilligen Spender steht möglicherweise kein (individuelles) Recht auf den Nachweis zu, dass die begünstigte Institution in der Schweiz die Voraussetzungen für den Spendenabzug nach den Regeln seines Ansässigkeitsstaates erfüllt, solange ein vertraglich gesicherter Informationsaustausch unter den betroffenen Staaten fehlt.<sup>95</sup>

<sup>91</sup> Vgl. Art. 24 des OECD-Musterabkommens (Fn. 89).

<sup>92</sup> Vgl. *Locher* (Fn. 6), S. 511.

Im DBA zwischen Deutschland und der Schweiz (DBA D-CH) ist dieses Verbot in Art. 25 verankert (vgl. <http://www.admin.ch/ch/d/sr/16/0.672.913.62.de.pdf>).

<sup>93</sup> Art. 24 Ziff. 1 des OECD-Musterabkommens (Fn. 89).

<sup>94</sup> Vgl. *Locher* (Fn. 6), S. 512.

<sup>95</sup> Vgl. dazu vorn Ziff. 3.2.2.3.

#### 4.2.1. Das bisher geltende Recht

Bis anhin hat die Schweiz eine restriktive Politik in Bezug auf den Informationsaustausch in Steuersachen verfolgt und insoweit den Standard des OECD-Musterabkommens nicht übernommen. Daher enthalten die meisten DBA der Schweiz keine Amtshilfeklausel oder lediglich eine Klausel, welche die Amtshilfe auf Informationen beschränkt, die zur Durchführung des jeweiligen DBA notwendig sind (sogenannte *kleine Amtshilfe*). Gegenüber einigen wenigen Staaten hat sich die Schweiz in den letzten Jahren verpflichtet, über die kleine Amtshilfe hinaus auch Amtshilfe zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts zu gewähren, dies jedoch nur in Fällen des *Steuerbetruges* bzw. von „*Steuerbetrug und dergleichen*“.<sup>96</sup> Von den EU-Mitgliedstaaten gehören dazu Deutschland, Österreich und Finnland (Steuerbetrug)<sup>97</sup> bzw. Großbritannien und Spanien („Steuerbetrug und dergleichen“)<sup>98</sup>.

Der EuGH verlangt im Urteil *Persche* wie dargelegt im Wesentlichen einen *vertraglich gesicherten Informationsaustausch* zwischen dem EU-Ansässigkeitsstaat des Spenders sowie dem Ansässigkeitsdrittstaat der begünstigten gemeinnützigen Institution.<sup>99</sup> Dieser Austausch muss es den Steuerbehörden im Staat des Spenders ermöglichen, die für die Überprüfung der steuerlichen Abzugsfähigkeit erforderlichen Auskünfte zu erhalten. Der bisher in den DBA der Schweiz mit den EU-Mitgliedstaaten vorgesehene steuerliche Informationsaustausch dürfte hierfür kaum genügen<sup>100</sup>. Die sogenannte *kleine Amtshilfeklausel*, soweit sie denn überhaupt in das entsprechende DBA Eingang gefunden hat, sieht nur einen Informationsaustausch für die zur Durchführung des DBA erheblichen Angaben vor. Da die steuerlichen Folgen von getätigten Spenden nicht Regelungsgegenstand der DBA sind<sup>101</sup>, dürfte eine Anrufung der kleinen Amtshilfeklausel von vornherein untauglich sein. Soweit eine *erweiterte kleine Amtshilfeklausel* im konkret anwendbaren DBA besteht, wie beispielsweise in Art. 27 Abs. 1 Bst. b DBA D-CH<sup>102</sup>, scheidet der Informationsaustausch in aller Regel daran, dass nur bei Betrugsfällen die

<sup>96</sup> Vgl. *Stefan Oesterhelt*, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Jusletter vom 12. Oktober 2009, S. 4 f., mit Nachweisen zu den entsprechenden DBA.

<sup>97</sup> Im Verhältnis zu Deutschland findet sich die entsprechende Regelung in Art. 27 DBA D-CH (siehe Fn. 92).

<sup>98</sup> Zur Auslegung des Ausdrucks „Betrugsdelikte und dergleichen“ – allerdings im DBA mit den USA – siehe neuerdings das Urteil des schweizerischen Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 (abrufbar unter <http://www.bundesverwaltungsgericht.ch>).

<sup>99</sup> Siehe Ziff. 3.2.2.3, Fn. 77.

<sup>100</sup> Dass die kleine Amtshilfe wenig geeignet ist, Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit zwischen einem EU-Staat und der Schweiz als gemeinschaftsrechtswidrig zu betrachten, zeigt ansatzweise EuGH Rs. C-101/05, „Fall A“ (Fn. 58), spez. Rn. 66.

<sup>101</sup> Siehe Ziff. 4.1.

<sup>102</sup> Siehe Fn. 92.

erforderlichen Angaben erhältlich sind. Dieser erheblich eingeschränkte Informationsaustausch dürfte den Anforderungen des EuGH ebenfalls nicht genügen, würde doch die Wirksamkeit der Steueraufsicht dadurch faktisch weitgehend verunmöglicht. Von vergleichbaren Rahmenbedingungen wie im innereuropäischen Verhältnis<sup>103</sup> könnte kaum gesprochen werden.

#### 4.2.2. Künftiges Recht

Unter dem konstant wachsenden ausländischen Druck hat sich die Schweiz am 13. März 2009 bereit erklärt, in DBA künftig *Amtshilfe nach dem Standard von Art. 26 des OECD-Musterabkommens* zu vereinbaren.<sup>104</sup> In der Folge sind (bis Januar 2010) die DBA mit Dänemark, Luxemburg, Frankreich, Norwegen, Österreich, Großbritannien, Mexiko, Finnland, den USA, den Färöer-Inseln, Katar, Japan, den Niederlanden, Polen, Singapur, der Türkei und Kasachstan entsprechend angepasst und paraphiert bzw. teilweise bereits unterzeichnet worden; zahlreiche weitere DBA-Revisionen dürften folgen.<sup>105</sup> In Kraft getreten ist bisher indessen noch keines dieser revidierten Abkommen.

Art. 26 des OECD-Musterabkommens sieht die sogenannte *große Amtshilfe* vor. Es sollen nicht bloß Informationen ausgetauscht werden, die für die Durchführung des jeweiligen DBA voraussichtlich erheblich sind, sondern auch diejenigen Informationen, *die für den Vollzug des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staates notwendig sind*. Eine Beschränkung auf Fälle von Steuerbetrug und dergleichen besteht nicht.<sup>106</sup>

*Mit Inkrafttreten der revidierten DBA dürfte der Informationsaustausch im Sinne des Persche-Urteils des EuGH staatsvertraglich hinreichend gesichert sein.* Benötigt ein EU-Mitgliedstaat zur Überprüfung eines Auslandspendenabzugs von der Schweiz Angaben über die in der Schweiz ansässige begünstigte gemeinnützige Institution, so müsste die Schweiz diese Angaben gestützt auf die große Amtshilfeklausel liefern. Denn die verlangte Information dient dem ersuchenden Staat für den Vollzug seines innerstaatlichen Steuerrechts. Allen EU-Mitgliedstaaten, denen die Schweiz gestützt auf revidierte DBA zur umfassenden Auskunfterteilung verpflichtet sein wird, dürfte es somit künftig versagt sein, den bei ihnen Ansässigen den Abzug von Spenden an gemeinnützige Institutionen in der Schweiz grundsätzlich zu verweigern.<sup>107</sup>

<sup>103</sup> Den Standard definiert diesbezüglich die Amtshilferichtlinie 77/799/EWG (siehe Fn. 19).

<sup>104</sup> Siehe zum OECD-Musterabkommen Fn. 89.

<sup>105</sup> Eine Übersicht über den Stand der DBA-Revisionen findet sich unter <http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/00170/00784/index.html?lang=de>.

<sup>106</sup> Vgl. Oesterhelt (Fn. 96), S. 3.

<sup>107</sup> So auch Jan Ole Luuk/Stefan Oesterhelt/Maurus Winzap, EuGH Report 2/09, Steuer Revue 2009, S. 497 ff., S. 499, sowie Freiherr von Proff (Fn. 23), S. 376.

## 5. Zusammenfassung

Mit dem Urteil *Persche*<sup>108</sup> hat der EuGH der steuerlichen Privilegierung von Inland- gegenüber EU-Auslandspenden eine klare Absage erteilt. Gestützt hat er dieses Urteil auf die *Kapitalverkehrsfreiheit* als eine der vier Grundfreiheiten der EU. Damit konnten die Grundfreiheiten einmal mehr ihre Funktion als Motor der Vereinheitlichung des Steuerrechts<sup>109</sup> wahrnehmen. Gemeinnützigkeit bleibt zwar nach wie vor ein national definierter Begriff; Institutionen im EU-Ausland, welche diese Definition erfüllen, müssen aber künftig in Bezug auf die steuerliche Abziehbarkeit von Spenden gleich wie inländische behandelt werden.

Die Kapitalverkehrsfreiheit hat als einzige Grundfreiheit *Drittstaatenwirkung*. Daher sind an sich auch Spenden von in der EU ansässigen Personen an in Drittstaaten ansässige gemeinnützige Institutionen steuerlich gleich wie Inlandspenden zu behandeln. Die gemeinnützige Tätigkeit der begünstigten Auslandsinstitution muss wiederum dem national definierten Gemeinnützigkeitsbegriff des Spenderlandes entsprechen. Im Weiteren muss mit dem Drittstaat eine vertragliche Abmachung bestehen, welche einen genügenden steuerlichen Informationsaustausch sichert, da nicht feststeht, ob der Spender bei Drittstaatsverhalten selber den Nachweis erbringen kann, die begünstigte Institution erfülle alle Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts in seinem Ansässigkeitsstaat. Erhältlich müssen von den Steuerbehörden des Ansässigkeitsstaates der begünstigten Einrichtung diejenigen Angaben sein, welche eine Überprüfung der Begründetheit des steuerlichen Abzuges für die getätigte Auslandspende ermöglichen.

*Das zurzeit (Ende Januar 2010) geltende internationale Steuerrecht der Schweiz gewährt die Möglichkeit eines solchen Informationsaustausches noch nicht. Hingegen erachten wir diese Anforderung in Bezug auf die Schweiz als erfüllt, soweit künftig mit dem betroffenen EU-Mitgliedstaat ein DBA-rechtlicher Informationsaustausch nach dem Standard von Art. 26 des aktuell geltenden OECD-Musterabkommens vorgesehen ist.* Dass damit die Schweiz im Gemeinnützigkeitsrecht unilateral begünstigt wird, ist eine positive Nebenwirkung des Ausbaus der internationalen Amtshilfe. Es entbehrt allerdings nicht einer gewissen Ironie, dass sich die von unseren Behörden nur unter internationalem Druck akzeptierte (und vom Parlament momentan – Ende Januar 2010 – noch nicht genehmigte) Ausweitung des Informationsaustausches in einem steuerrechtlich interessanten Bereich einseitig zu Gunsten der Schweiz auswirken dürfte.<sup>110</sup> Unserem Land stünde es selbstredend

<sup>108</sup> EuGH, Rs. C-318/07, „*Persche*“ (Fn. 17).

<sup>109</sup> Siehe Fn. 14.

<sup>110</sup> Genauso wie es nicht einer gewissen Ironie entbehrt, dass die Schweiz bereits im Fall Stauffer indirekt von der Rechtsprechung des EuGH profitiert hat, bezweckt doch die Stif-

gut an, auch ohne entsprechende staatsvertragliche Verpflichtung *Gegenrecht* zu halten und Direktspenden von Steuerpflichtigen in der Schweiz an gemeinnützige Institutionen in EU-Staaten ebenfalls zum Abzug zuzulassen. Ob es in den nächsten Jahren dazu kommen wird, wird sich weisen müssen.

tung „Centro di Musicologia Walter Stauffer“ unter anderem die Ausrichtung von Studienbeihilfen an junge Schweizer, vorzugsweise aus Bern, die in Cremona Unterricht im Bau von Saiten- und Streichinstrumenten sowie in Musikgeschichte und Musikwissenschaft nehmen wollen (EuGH, Rs. C-386/04, „Centro di Musicologia Walter Stauffer“ [Fn. 3], Rn. 9).