

**Keine Körperschaftsteuerbefreiung für eine im Inland beschränkt steuerpflichtige Stiftung mit Sitz in der Schweiz
Rechtsschutzbedürfnis bei Klage gegen Nullbescheid**

KStG 2009 § 5 Abs. 1 Nr. 9, § 5 Abs. 2 Nr. 2, § 34 Abs. 5a, § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1; EStG § 46 Abs. 1 Nr. 6, 2f; AO 1977 § 52; AO § 60, § 57 Abs. 1 S. 2; AEUV Art. 63, 64; GG Art. 3 Abs. 1, Art. 19 Abs. 3; EMRK Art. 6, 14

1. Zur Darlegung einer Rechtsverletzung bei einer Klage gegen einen Nullbescheid reicht es aus, wenn geltend gemacht wird, dass eine Befreiung von der Körperschaftsteuer vorliegt.

2. Eine im Inland beschränkt steuerpflichtige Stiftung, die nach schweizerischem Recht gegründet wurde, ist von der Körperschaftsteuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG ausgenommen.

3. Dies verstößt weder gegen die Kapitalverkehrs- noch gegen die Niederlassungsfreiheit.

4. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil Art. 19 Abs. 3 GG eine Anwendung von Grundrechten nur für inländische juristische Personen vorsieht.

5. Art. 6 EMRK gewährleistet ein Recht auf ein faires Verfahren nur für Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche oder über eine strafrechtliche Anklage, schützt jedoch nicht vor einer Diskriminierung im Besteuerungsverfahren.

FG Baden-Württemberg Urteil v. 23.04.2015 – 3 K 1766/13

Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Finanzrechtsstreit

hat der 3. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 23. April 2015 durch Vorsitzenden Richter am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... Richterin am Finanzgericht ... Ehrenamtliche Richter ...

für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin für ihre inländischen Einkünfte für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2008 (Streitjahre) nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2, § 34 Abs. 5a KStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. Dezember 2008 (KStG 2009) von der Körperschaftsteuer befreit ist.

Die Klägerin ist eine im Jahr 1989 gegründete Stiftung schweizerischen Rechts mit Sitz in X/Schweiz. Sie untersteht der Aufsicht des Eidgenössischen Departement des Inneren (EDI), Bern (vgl. HReg. Auszug des Kantons X – Gerichtsakte Bl. 141 –), und ist in der Schweiz nach § 61 Buchst. f des Steuergesetzes des Kantons X (StG) sowie Art. 56 Buchst. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke von der Staatssteuer, der Gemeindesteuer und der direkten Bundessteuer befreit (vgl. Verfügung des kantonalen Steueramtes vom 16. Januar 2002, Anl. K 4, Gerichtsakte Bl. 59; vgl. Erläuterungen zur Erfolgsrechnung Ziff. 5.1 in den jeweiligen Jahresberichten der Streitjahre).

Nach Schweizer Recht hängt die Steuerbefreiung von juristischen Personen nach Art. 56 Buchst. g DBG sowie § 61 Buchst. f StG (vgl. Gerichtsakte Bl. 143, 144) u.a. davon ab, dass Allgemeininteressen bzw. das Gemeinwohl gefördert werden, beispielsweise durch Tätigkeiten in karitativen, humanitären, erzieherischen oder wissenschaftlichen Bereichen. Der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, muss grundsätzlich offen sein. Die Tätigkeit muss uneigennützig erfolgen, d.h. es dürfen keine Erwerbs- oder Selbsthilfefzwecke verfolgt werden. Des Weiteren wird verlangt, dass die juristische Person ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt und die vorgegebene Zwecksetzung tatsächlich verwirklicht. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 zu den Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei juristischen Personen mit gemeinnütziger Zwecksetzung (Gerichtsakte Bl. 84) Bezug genommen.

Rechtsgrundlage für die staatliche Stiftungsaufsicht in der Schweiz ist Art. 84 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB). Nach Abs. 2 dieser Vorschrift hat die

Aufsichtsbehörde dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäß verwendet wird. Die Aufsicht dient sowohl privaten (Schutz des Stifterwillens) wie auch öffentlichen Interessen. Sie ist umfassend und erstreckt sich auf die gesamte Stiftungstätigkeit. Im Vordergrund steht die Anlage und die Verwendung des Stiftungsvermögens unter Einbezug von Organisationsfragen. Die Aufsichtsbehörde hat darüber zu wachen, dass sich die Organe der Stiftung an das Gesetz, die guten Sitten, die Stiftungsurkunde und die Reglemente halten. Sie ist gegenüber den Steuerbehörden amtshilfeverpflichtet. Die Überwachung der Einhaltung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfolgt durch die Steuerbehörden (im Einzelnen: Grüninger in Honsel/Voigt/Geiser, Basler Kommentar Zivilgesetzbuch I, 3. Aufl., Art. 84 Rz. 9 ff.). Um die gesetzliche Kontrolle ausüben zu können, verlangt das EDI eine jährliche Berichterstattung unter Vorlage des Tätigkeitsberichts, der Jahresrechnung, des Berichts der Revisionsstelle, der Genehmigung der Rechenschaftsablage durch den Stiftungsrat (vgl. EDI, Leitfaden für Stiftungen gemäß Art. 80 ff. ZGB, Ziff. 13 – Gerichtsakte Bl. 90 ff. –). Nach Art. 88 ZGB erfolgt die Aufhebung der Stiftung durch eine konstitutive Verfügung der Aufsichtsbehörde. Die Liquidation steht unter deren Aufsicht. Für die Verwendung des Vermögens nach durchgeführter Liquidation ist in erster Linie das Stiftungsstatut maßgebend, welches selbst und direkt einen Verwendungszweck bestimmen kann. Fehlt eine Regelung im Stiftungsstatut, fällt das Vermögen an das für die Aufsicht zuständige Gemeinwesen, welches grundsätzlich dazu verpflichtet ist, das Vermögen dem bisherigen Zweck möglichst entsprechend zu verwenden (Grüninger, a.a.O., Art. 88/89 Rz. 4, 6, 17 ff.).

Der Zweck der Klägerin ist in Art. 2 der Stiftungsurkunde, auf die wegen aller Einzelheiten Bezug genommen wird, wie folgt beschrieben ([...]):

„Die Stiftung bezweckt die Schaffung günstiger Voraussetzungen für eine positive Entwicklung des Menschen in einer vom gesellschaftlichen Wandel geprägten Welt.

Im Vordergrund steht die möglichst frühzeitige Erforschung und Bekämpfung negativer Einflüsse, die einer gedeihlichen Entwicklung von jungen Menschen hinderlich sein können.

Die Stiftung wird zur Erreichung ihres Zweckes auf nationaler und internationaler Ebene Forschungsaufträge erteilen, Schulungs- und Trainingsprogramme und entsprechende Forschungsprojekte unterstützen, nationale und internationale Kongresse organisieren und finanzieren sowie alle weiteren Tätigkeiten unterstützen, welche die positive menschliche Entwicklung zum Ziel haben. Im Übrigen wird sie in erster Linie Organisationen, Institutionen und Einzelpersonen in der Schweiz unterstützen, deren Tätigkeit geeignet ist, den Stiftungszweck zu fördern oder allenfalls in der Schweiz eigene Aktivitäten entwickeln. Der Stiftung angegliedert ist das xxx A Museum [...].

Die Stiftung ist berechtigt, im Rahmen ihres Zweckes weitere Stiftungen im In- und Ausland zu errichten.“

Art. 4 der Stiftungsurkunde sieht vor, dass zur Erfüllung des Stiftungszwecks grundsätzlich die Erträge des Stiftungsvermögens zu verwenden sind, der Stiftungsrat jedoch auch Zuwendungen zulasten des Vermögens vornehmen kann. Nach Art. 13 der Stiftungsurkunde ist ein nach Auflösung der Stiftung verbleibendes Restvermögen einer Institution mit gleicher oder ähnlicher Zielsetzung zuzuweisen und ein Rückfall von Stiftungsmitteln ausgeschlossen.

Organe der Klägerin sind nach Art. 5 der Stiftungsurkunde der Stiftungsrat, [...], und die Kontrollstelle. Gemäß Art. 7 kann der Stiftungsrat über Einzelheiten der Organisation der Stiftung und der Geschäftsführung oder für die Grundsätze seiner Tätigkeit ein Reglement erlassen, welches der Aufsichtsbehörde zur Genehmigung vorzulegen ist. Auf das in den Streitjahren gültige Organisationsreglement vom 26. Oktober 2001 wird Bezug genommen (Gerichtsakte Bl. 127). Die Überprüfung von Buchführung und Jahresrechnung der Klägerin unterliegt nach Art. 12 der Stiftungsurkunde der Kontrollstelle. [...].

Im Stiftungsvermögen befinden sich in den Streitjahren die [...] Beteiligung an der A AG (x.xxx Aktien mit Stimmrecht sowie xxx.xxx Partizipationsscheine), Liegenschaften in der Schweiz sowie das im xx.xxxx erworbene Tagungszentrum „Z Z“, in N, Deutschland (Vertragsakte Bl. 20). Ausweislich der Jahresberichte der Streitjahre betrug das Stiftungsvermögen zu effektiven Werten zum 31. Dezember 2004 rd. xxx CHF, zum 31. Dezember 2005 rd. xxx CHF, zum 31. Dezember 2006 rd. xxx CHF, zum 31. Dezember 2007 rd. xxx CHF und zum 31. Dezember 2008 rd. xxx CHF. Der Ansatz der Beteiligung an der A AG erfolgte dabei zu Börsenkursen am Stichtag, der des übrigen Vermögens zu Buchwerten.

Die Tätigkeit der Stiftung fokussierte sich in den Streitjahren auf 5 Schwerpunkte: Forschung (Unterstützung des A Institut Deutschland; des A Institut Entwicklung, X; Durchführung der Z Konferenz; Vergabe von Stipendien), Entwicklung und Umsetzung von Interventionsprogrammen (z.B. Schulung von Jugendlichen), Dialog und Netzwerkbildung, Philantropische Tätigkeit bzw. Charity Aktivitäten (z. B. Unterstützung der Schulen W, XXX und Q, XXX) und die Unterhaltung des xxx A Museums. Seit dem Jahr 2007 ist die Klägerin an der C U (CU) und der (gemeinnützigen) Deutschen J (www ...) beteiligt. Der CU wurden im Jahr 2006 rd. xxx CHF zugewandt, die in den Jahren 2007 bis 2011 zu gleichen Teilen zur Zahlung fällig waren, und im Jahr 2008 nochmals rd. xxx CHF, die bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen im Jahr 2011 ausbezahlt waren. Im Jahr 2007 wurden xxx CHF (von insgesamt xxx CHF Auszahlungen) und im Jahr 2008 xxx CHF (von insgesamt xxx CHF) an die CU ausgezahlt. Wegen aller weiteren Einzelheiten der Vermögensverhältnisse und Tätigkeiten der Klägerin wird auf die Jahresberichte Bezug genommen.

Den Mitgliedern des Stiftungsrats standen in den Streitjahren gemäß einem auf Vorschlag des damaligen Stiftungsratspräsidenten (und Stifters) gefassten Beschluss des Stiftungsrats vom 27. Oktober 2002 in den Streitjahren eine jährliche Vergütung von xxx CHF zzgl. Reisekosten und Tagesgelder zu.

Stiftungsurkunde und Organisationsreglement vom 26. Oktober 2001 enthalten hierzu keine Regelungen.

Die Rechenschaftsablage der Klägerin in Gestalt des Berichts der Revisionsstelle, eines ausgefüllten Fragebogens und des Jahresberichts wurde von der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht im Rahmen der gesetzlichen Aufsichtspflicht nach Art. 84 Abs. 2 ZGB jährlich geprüft und genehmigt (vgl. Schreiben der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht vom 20. Juli 2005, 12. Juni 2006, 17. Dezember 2007, 1. Dezember 2008 – Gerichtsakte Bl. 155 bis 158 –).

Die Klägerin verpachtet das Tagungszentrum „Z Z“ seit xxxxx an die xxxxx Z GmbH. Die Jahrespacht betrug zunächst xxx CHF zzgl. USt und wurde nach Fertigstellung des Projektes L zum 1. Juli 2005 auf xxx CHF zzgl. USt und zum 1. Oktober 2006 auf xxx CHF zzgl. USt erhöht. Alle Neben- und Betriebskosten in Zusammenhang mit dem Pachtgegenstand hat der Pächter zu tragen. Zu Leistungen, die über die Überlassung des Pachtgegenstands, dessen Instandhaltung und Instandsetzung hinausgehen, ist die Klägerin nicht verpflichtet. Wegen aller Einzelheiten wird auf die Pachtverträge (Vertragsakte Bl. 94 ff., 101 ff.) Bezug genommen. [...].

Einen im Jahr 2007 beim Beklagten (dem Finanzamt – FA –) gestellten Antrag der Klägerin auf vorläufige Anerkennung der Gemeinnützigkeit und Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG lehnte das FA mit Schreiben vom 11. Juli 2007 (Sonderakte Gemeinnützigkeit Bl. 67) ab. Die nachgehend mit der Sache befasste Oberfinanzdirektion Karlsruhe und das Finanzministerium Baden-Württemberg kamen zu keinem anderen Ergebnis (vgl. Bericht der OFD Karlsruhe vom 8. Januar 2008 – Freistellungsakte Bl. 101 –, Schreiben des FinMin vom 2. April 2008 – Sonderakte Gemeinnützigkeit Bl. 116 –).

Das FA behandelte die Klägerin mit den aus der Verpachtung des Tagungszentrums erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als beschränkt steuerpflichtig (vgl. Körperschaftsteuerbescheide vom 12. Oktober 2006 [2004], 3. Mai 2007 [2005] und 25. Oktober 2007 [2006]; Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags vom 12. Oktober 2006 [2004] und 3. Mai 2007 [2005]). Für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2007 führte das FA eine Außenprüfung durch. Nach den Feststellungen des Prüfers beliefen sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf ./.. xxx EUR (2004), xxx EUR (2005) und xxx EUR (2006).

Unter dem 5. Mai 2009 ergingen Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer und die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer für 2004 und 2005 wurde auf jeweils 0 EUR, die Körperschaftsteuer für 2006 auf xxx EUR festgesetzt. Der verbleibende Verlustvortrag wurde auf den 31. Dezember 2004 mit xxx EUR, auf den 31. Dezember 2005 mit xxx EUR und auf den 31. Dezember 2006 mit 0 EUR festgestellt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde jeweils aufgehoben. Mit

Körperschaftsteuerbescheid für 2007 vom 5. Mai 2009 unterwarf das FA Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von xxx EUR der Besteuerung und setzte die Körperschaftsteuer für 2007 unter Vorbehalt der Nachprüfung auf xxx EUR fest.

Gegen diese Bescheide legte die Klägerin mit Schreiben vom 4. Juni 2009 Einspruch ein und begehrte die ersatzlose Aufhebung der Bescheide und die Erteilung von Freistellungsbescheiden wegen Gemeinnützigkeit.

Mit Bescheid vom 3. November 2010 setzte das FA die Körperschaftsteuer 2008 auf xxx EUR fest. Der Bescheid erging nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO teilweise vorläufig. Mit Schreiben vom 22. November 2010 legte die Klägerin auch hiergegen Einspruch ein.

Mit Einspruchsentscheidungen, jeweils vom 16. April 2013, wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück. Eine Steuerbefreiung der Klägerin komme für die Streitjahre nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG 2009 nicht in Betracht, da die Klägerin aufgrund ihrer Ansässigkeit in einem Drittstaat von der Ausnahme des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG 2009 nicht erfasst werde. Auf eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV bzw. 63 AEUV) könne sich die Klägerin nicht berufen, da in den Streitjahren eine wirksame Steueraufsicht wegen eines mangelnden Amtshilfeabkommen mit der Schweiz deren Einschränkung rechtfertige. Auch seien die Voraussetzungen der „stand-still-Klausel“ des Art. 57 EGV (bzw. 64 AEUV) erfüllt, da am materiellen Gehalt des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG mit Blick auf in Drittstaaten ansässige Steuerpflichtige nichts geändert worden sei. Im Übrigen seien die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO nicht erfüllt. In Art. 2 der Satzung der Klägerin seien die Satzungszwecke nur in sehr allgemeiner Weise niedergelegt. Auch die Unmittelbarkeit, Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit seien in der Stiftungsurkunde nicht genannt. Die Förderung der Allgemeinheit müsse verneint werden. Die Förderung von Organisationen, Institutionen und Einzelpersonen entspreche nicht den Vorgaben des § 58 Nr. 2 AO.

Mit der fristgerecht erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Zur Begründung lässt sie im Wesentlichen Folgendes vortragen: Die Klägerin unterliege mit ihrem inländischen unbeweglichen Vermögen nicht der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland, da § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG durch die Spezialvorschrift des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG 2009 normativ verdrängt werde. In konsequenter Auslegung einer hilfsweisen Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i. V. m. § 49 Abs. 2 EStG müsse die beschränkte Steuerpflicht für die Klägerin auch für Zeiträume vor dem 1. Januar 2009 verneint werden, da die Klägerin keine Körperschaft i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 KStG sei. Es sei nicht ersichtlich, warum der Regelungsinhalt des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG nicht bereits vor dem 1. Januar 2009 auf Sachverhalte Anwendung finden solle, auf die vor dem 1. Januar 2009 die ersatzweise Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG allein auf eine nicht vorgenommene Anpassung des Gesetzeswortlauts zurückzuführen war.

Die Klägerin habe als gemeinnützige Stiftung Schweizer Rechts Anspruch auf die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Sie verfolge auch

nach deutschem Recht gemeinnützige Zwecke nach § 52 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO 2002. Die Förderung erfolge selbstlos, da die Klägerin in erster Linie satzungsmäßige und nicht eigenwirtschaftliche Zwecke verfolge. Es sei sichergestellt, dass keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Klägerin fremd seien oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werde. Die Mittel der Klägerin würden nur für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt. Unschädlich sei, dass die Satzung der Klägerin keine wörtliche Verwendung der Begriffe „ausschließlich“ und „unmittelbar“ enthalte.

Der Ausschluss der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG durch § 5 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KStG i. d. F. des JStG 2009 verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Art. 63 AEUV finde auch auf Drittstaaten Anwendung. Die Erfüllung des Anwendungsbereichs der sog. „stand still clause“ des Art. 64 Abs. 1 AEUV sei im Streitfall nicht anzunehmen. Zwar habe die Vorschrift des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG bereits vor dem 31. Dezember 1993 bestanden; sie sei jedoch durch das JStG 2009 mit steuerlicher Rückwirkung für Zeiträume, die vor dem 1. Januar 2009 beginnen, in ihrem Regelungsgehalt gänzlich neu gefasst worden. Sie habe im Anschluss an die Rechtsprechung des BFH und EuGH der Beseitigung eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gedient und sei daher nicht als eine lediglich deklaratorische Änderung des Gesetzes zu bewerten. Sie beruhe insofern auf einem anderen Grundgedanken, als der Grundgedanke der Kapitalverkehrsfreiheit für ausländische Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem EU/EWR-Mitgliedsstaat berücksichtigt werde. Dieser Grundgedanke sei nicht auf die Einführung des strukturellen Inlandsbezugs zurückzuführen. Mit der rückwirkend anwendbaren Neufassung werde ein neues Verfahren eingeführt, das den Regelungsgehalt der alten Vorschrift rückwirkend überlagere.

Der Ausschluss der Steuerbefreiung für die Klägerin verstoße gegen Art. 3 des Grundgesetzes. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG 2009 sehe eine Ungleichbehandlung von gemeinnützig anerkannten Stiftungen mit Sitz in Drittstaaten gegenüber inländischen Stiftungen und Stiftungen mit Sitz im EU/EWR-Ausland vor, die nicht sachlich gerechtfertigt sei. Das Deutschland zustehende Ermessen bei der Umsetzung der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 14. September 2006 (C-386/04) könne nicht so weit auszulegen sein, dass damit eine unverhältnismäßige Diskriminierung einer objektiv mit einer EU/EWR-Stiftung vergleichbaren Schweizer Stiftung, die exakt die Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts wie eine EU/EWR-Stiftung erfülle, vernünftig gerechtfertigt werden könne.

Die Klägerin beantragt,

- die Körperschaftsteuerbescheide 2004 vom 12. Oktober 2006, 2005 vom 3. Mai 2007 und 2006 vom 25. Oktober 2007 sowie die Körperschaftsteueränderungsbescheide 2004 bis 2006, jeweils vom 5. Mai 2009, und die Körperschaftssteuerbescheide 2007 vom 5. Mai 2009 und 2008 vom 3. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. April 2013 ersatzlos aufzuheben;

- die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2004 vom 12. Oktober 2006 und auf den 31. Dezember 2005 vom 3. Mai 2007 sowie die Änderungsbescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2004 und 2005, jeweils vom 5. Mai 2009, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. April 2013 ersatzlos aufzuheben;
- hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen; hilfsweise die Revision zuzulassen.

Es bezieht sich auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass sich die Frage der Subsidiarität von § 49 Abs. 1 Nr. 6 zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f. EStG erstmals für Veranlagungszeiträume ab 2009 stelle. Die Satzung der Klägerin erfülle nicht die Voraussetzung des § 60 Abs. 1 AO, da der Zweck der Stiftung nicht hinreichend bestimmt sei. Auch die anderen nationalen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit der §§ 51 ff. AO, wie die Unmittelbarkeit, die Ausschließlichkeit und die Selbstlosigkeit seien in der Stiftungsurkunde nicht genannt.

Die Berichterstatterin hat den Streitfall am 19. November 2014 mit den Beteiligten erörtert. Auf die Niederschrift über den Erörterungstermin wird Bezug genommen. Dem Senat lagen bei der Entscheidung die vom FA übersandten Akten (Gerichtsakte Bl. 103) vor. Am 23. April fand die mündliche Verhandlung vor dem Senat statt. Auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

I. Die Klage ist zulässig. Dies gilt auch soweit die Körperschaftsteuerbescheide auf 0 EUR lauten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, reicht es für die Darlegung einer Rechtsverletzung aus, dass die Klägerin geltend macht, sie sei von der Körperschaftsteuer befreit. Über die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist im Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren zu entscheiden. Durch den Erlass der Körperschaftsteuerbescheide hat das FA der Klägerin für die Streitjahre die Steuerbefreiung versagt. Dadurch ist die Klägerin beschwert (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1999 I R 14/98, BStBl II 2000, 325).

II. Die Klage ist jedoch nicht begründet.

1. Mit ihren Einkünften aus der Verpachtung des im Inland belegenen Grundbesitzes ist die Klägerin nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung i.V.m. §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG beschränkt steuerpflichtig.

Bedenken gegen die Höhe der angesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind aus den Akten nicht ersichtlich und werden von der Klägerin auch nicht substantiiert vorgetragen.

Der von der Klägerin vertretenen Auffassung, dass das Besteuerungsrecht nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG wegen einer normativen Verdrängung durch § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG in der ab dem VZ 2009 geltenden Fassung nicht bestehe, ist nicht zu folgen, da § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG 2009 in den Streitjahren keine Anwendung findet.

2. Die Klägerin ist nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG 2009 von der Körperschaftsteuer befreit.

Gemäß § 34 Abs. 5a KStG 2009 ist § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG 2009 auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden. Nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG 2009 gelten die Steuerbefreiungen nach § 5 Abs. 1 KStG nicht für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG, es sei denn, es handelt sich um Steuerpflichtige im Sinne des Absatzes 1 Nr. 9, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder nach den Rechtsvorschriften eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3. Januar 1994 (ABl. EG Nr. L 1 S. 3), zuletzt geändert durch den Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 91/2007 vom 6. Juli 2007 (ABl. EU Nr. L 328 S. 40), in der jeweiligen Fassung Anwendung findet, gegründete Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet, und mit diesen Staaten ein Amtshilfeabkommen besteht.

a) In den Streitjahren erfüllte die Klägerin die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind von der Körperschaftsteuer befreit Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung in den für die Streitjahre maßgeblichen Fassungen vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes – JStG – 2009 vom 19. Dezember 2008 – AO 2002/2007 –).

Ohne Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass die Klägerin in der Schweiz wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke von der Staatssteuer, der Gemeindesteuer und der direkten Bundessteuer befreit ist (vgl. Verfügung des kantonalen Steueramtes vom 16. Januar 2002, Anl. K 4, Gerichtsakte Bl. 59). Ausgangspunkt und Maßstab für die Beurteilung als gemeinnützig ist allein das (innerstaatliche) deutsche Recht, gleichviel, ob die betreffende Körperschaft im In- oder im Ausland ansässig ist. Deutschland ist auch aus Gründen des

Gemeinschaftsrechts nicht verpflichtet, den Gemeinnützigkeitsstatus ausländischen Rechts anzuerkennen (vgl. BFH-Urteil vom 20. Dezember 2006 I R 94/02, BStBl II 2010, 331 m.w.N.).

aa) Die Klägerin verfolgte in den Streitjahren gemeinnützige Zwecke i.S. des § 52 AO 2002/2007. Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO 2002/2007).

Die Klägerin fördert die Allgemeinheit, denn nach Art. 2 der Stiftungsurkunde ist die Tätigkeit der Klägerin weder auf die Begünstigung eines fest abgeschlossenen Personenkreises beschränkt noch werden partikuläre Einzel- oder Gruppeninteressen gefördert (vgl. Hüttemann, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl., Kap. 3 Rz. 3.33). Auch fördert die Klägerin nach ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke. Als übergeordneten Zweck nennt Art. 2 Abs. 1 die „Schaffung günstiger Voraussetzungen für eine positive Entwicklung des Menschen in einer vom gesellschaftlichen Wandel geprägten Welt“. Dieser Zweck wird in Art. 2 Abs. 2 konkretisiert. Die dort genannten Zwecke (Erforschung und Bekämpfung negativer Einflüsse, die einer gedeihlichen Entwicklung junger Menschen hinderlich sein können) sowie der in Abs. 3 aufgeführte weitere Zweck des Betriebs eines Museums fallen als Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, der Jugendhilfe und Kultur in den Bereich der in § 52 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AO 2002 bzw. § 52 Abs. 2 Nr. 1, 4, 5, 7 AO 2007 genannten Zwecke.

bb) Nach § 59 AO 2002 ist Voraussetzung der Steuerbefreiung in formeller Hinsicht, dass sich aus der Satzung ergibt, welche Zwecke die Körperschaft verfolgt, dass diese Zwecke den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entsprechen und dass sie von der Körperschaft ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden. Gemäß § 60 Abs. 1 AO 2002 müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass bereits auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Jedoch ist diesem Erfordernis bereits dann genügt, wenn sich die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung aufgrund einer Auslegung aller Satzungsbestimmungen ergeben (BFH-Beschluss vom 11. Juni 2001 I B 30/01, BFH/NV 2001, 1223). Unklarheiten gehen zu Lasten dessen, der sich auf die Steuervergünstigung beruft (BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 47/89, BFH/NV 1992, 695). Die Versagung der Steuerbefreiung kann nicht bereits darauf gestützt werden, dass in der Stiftungsurkunde die Begriffe „ausschließlich“ und „unmittelbar“ nicht verwendet werden (vgl. BFH-Urteil vom 20. Dezember 2006 I R 94/02, BStBl II 2010, 331; Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl. Kap. C, Rz. 175).

aaa) In der Stiftungsurkunde der Klägerin findet kein Zweck Erwähnung, der nicht einem der in § 52 Abs. 2 AO 2002 bzw. AO 2007 genannten Zwecke zugeordnet werden kann. Die Angabe eines bestimmten Zweckes enthält ohne weiteres auch

die Feststellung, dass keine anderen als die angegebenen Zwecke verfolgt werden (Wallenhorst, a.a.O., Kap. C, Rz. 173). Entgegen der Auffassung des FA kann ein Verstoß gegen das Gebot der Ausschließlichkeit auch nicht damit begründet werden, dass die in Art. 2 der Satzungsurkunde verwendeten Begriffe zu unbestimmt sind. Zwar wird der Zweck der Klägerin in Art. 2 Abs. 1 und 2 der Stiftungsurkunde unter Verwendung allgemeiner Begriffe (wie z.B. positive Entwicklung des Menschen, negative Einflüsse) umschrieben, denen kein fest umrissenes gedankliches Konzept entnommen werden kann. Eine nähere und hinreichende Konkretisierung erfolgt jedoch durch die Auflistung der von der Klägerin zur Verwirklichung des Stiftungszwecks durchzuführenden Maßnahmen (Erteilung von Forschungsaufträgen, Unterstützung von Schulungs-, Trainings- und Forschungsprojekten, Organisation und Finanzierung von Kongressen). Unschädlich ist, dass neben diesen konkreten Maßnahmen eine weitere offen formulierte Maßnahme (Unterstützung aller weiteren Tätigkeiten, die eine positive menschliche Entwicklung zum Ziel haben) genannt wird. Gerade bei Stiftungen besteht ein Bedürfnis, die Satzung entwicklungs offen zu halten (vgl. Hüttemann, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl., Kap. 4 Rz. 4.136). Ob dies – wie in der Mustersatzung zu § 60 Abs. 1 AO – durch beispielhafte Aufzählungen in einem „insbesondere“-Katalog (vgl. Wallenhorst, a.a.O., Kap. C, Rz. 178) oder – wie in der Satzungsurkunde der Klägerin – das Anfügen einer allgemein gehaltenen Formulierung geschieht, ist im Hinblick auf das Bestimmtheitserfordernis nicht erheblich. Im Fall der Klägerin, einer der staatlichen Aufsicht des EDI unterliegenden Stiftung, erweisen sich gegenüber inländischen gemeinnützigen Organisationen strengere Anforderungen auch deshalb nicht als notwendig, weil auch das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht den Grundsatz der Ausschließlichkeit kennt (vgl. Kreisschreiben Nr. 12 unter II. 2. b).

bbb) Ferner besteht kein Zweifel daran, dass die Klägerin in Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke selbst tätig wird, d.h. diese durch eigene, ihr zuzurechnende Tätigkeiten verwirklicht. Aus der Verwendung des neutralen Begriffes der Unterstützung allein kann nicht ein Verstoß gegen das „Unmittelbarkeitsgebot“ gefolgert werden (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2010, 331). Die in Art. 2 Abs. 4 der Stiftungsurkunde aufgenommene Berechtigung zur Errichtung weiterer Stiftungen im In- und Ausland im Rahmen ihres Zweckes sieht der Senat nicht als schädlich an. Da die Errichtung der Stiftungen ausschließlich im Rahmen des Zweckes der Klägerin erfolgen soll, legt der Senat diese Bestimmung in dem Sinne aus, dass diese Stiftungen als Hilfspersonen der Klägerin im Sinne von § 57 Abs. 1 Satz 2 AO anzusehen sind.

Nicht erforderlich ist es, in der Satzung auch etwaige, für die Steuerbefreiung unschädliche Betätigungen gemäß § 58 Nr. 2-12 AO 2002/2007 zu regeln (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juli 1996 I R 35/94, BStBl II 1996, 583; Wallenhorst, a.a.O., Kap. C, Rz. 176).

ccc) Der Grundsatz der satzungsmäßigen Vermögensbindung steht in den Streitjahren einer Anerkennung der Klägerin als gemeinnützig wegen § 62 AO 2002

nicht entgegen. Nach § 61 Abs. 1 AO liegt eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist. Nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO darf bei Auflösung, Aufhebung oder Wegfall des bisherigen Zwecks der Körperschaft das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden oder es ist gemäß Satz 2 der Vorschrift zu bestimmen, dass das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zu übertragen ist.

Art. 13 der Stiftungsurkunde bestimmt insoweit, dass ein nach Auflösung der Stiftung verbleibendes Restvermögen einer Institution mit gleicher oder ähnlicher Zielsetzung zuzuweisen ist und ein Rückfall an den Stifter oder seine Rechtsnachfolger ausgeschlossen ist.

Es kann dahinstehen, ob durch diese Formulierung der Buchnachweis über die Vermögensbindung geführt ist. Dagegen spricht, dass die Satzung keine Regelung für den Wegfall des Zwecks der Stiftung enthält. Auch ist nicht ausdrücklich bestimmt, dass das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf bzw. es nur einer (inländischen) steuerbegünstigten Institution zugewandt werden darf. Jedoch sah § 62 AO 2002 vor, dass bei staatlich beaufsichtigten Stiftungen –wie der Klägerin– die Vermögensbindung in der Satzung nicht festgelegt werden brauchte. Diese Regelung findet nach Art. 97 § 1f des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EStG) in der Fassung vom 13. Dezember 2006 weiterhin Anwendung auf alle Stiftungen, die – wie die Klägerin – bis zum 18. Dezember 2006 errichtet wurden. Die Klägerin unterliegt der staatlichen Aufsicht des EDI. Die Stiftungsaufsicht durch das EDI entspricht, wie sich aus dem Leitfaden für Stiftungen und den Bestimmungen in Art. 80 ff. ZGB ergibt, in ihrer Intensität und Ausgestaltung im Wesentlichen der Stiftungsaufsicht, wie sie beispielsweise in §§ 5 bis 14 des Stiftungsgesetzes für Baden-Württemberg vom 4. Oktober 1977 (GBl. 1977, 408) niedergelegt ist. Eine Aufhebung der Stiftung nach Art. 88/89 ZGB kann nur mit Zustimmung der Aufsichtsbehörde erfolgen, der eine Schlussabrechnung bzw. Liquidationsbericht mit Belegen betr. der Zuweisung eines Restvermögens zuzustellen ist (vgl. Ziff. 15 des Leitfadens des EDI für Stiftungen gemäß Art. 80 ff. ZGB).

cc) Anhaltspunkte dafür, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Klägerin nicht auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist (§ 63 AO), lassen sich den Tätigkeitsberichten der Streitjahre nicht entnehmen.

Die Klägerin verwendet ihr Einkommen für die gemeinnützigen satzungsmäßigen Zwecke und hält die Vorgaben für die Mittel- und Vermögensverwendung nach § 55 Abs. 1 AO ein. Die Vergütung der Stiftungsratsmitglieder sieht der Senat angesichts des Volumens der zu treffenden Vergabeentscheidungen, der

beruflichen Qualifikation der Stiftungsratsmitglieder, des gerichtsbekanntem vergleichsweise höheren Lohnniveaus in der Schweiz und der Billigung der Vergütung durch die Aufsichtsbehörde nicht unangemessen hoch (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 2. Alt. AO) an. Verstöße gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) sind aus den Tätigkeitsberichten nicht ersichtlich. Die Auszahlungen an die im Inland nach §§ 51 ff. AO als gemeinnützig anerkannte CU in den Jahren 2007 und 2008 übersteigen bei einer Höhe von ca. 75 v.H. der gesamten Auszahlungen dieser Jahre nicht die in § 58 Nr. 2 AO („teilweise“) gesetzte Grenze, jedenfalls, wenn unter den Begriff Mittel alles gefasst wird, was der gebenden Körperschaft zur Verfügung steht (vgl. Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 58 AO Rz. 40; Jachmann in Beermann/Gosch, AO, § 58 AO/FGO, § 58 AO Rz. 5; Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 58 Nr. 2 AO (AEAO) Stand 1. Januar 2014: maßgebend ist das Nettovermögen; a.A. Hüttemann, a.a.O., Kap. 4 Rz. 4.61). Im Übrigen ist nicht auf den einzelnen Veranlagungszeitraum abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 1998 I R 156/94, BStBl II 2002, 162), so dass sich das Verhältnis zwischen den an die CU geflossenen Mittel und den von der Klägerin unmittelbar für ihre satzungsmäßigen Zwecke bei Betrachtung des gesamten Streitzeitraums weiter angleicht.

b) Als in der Schweiz, also nicht einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR), sondern einem Drittstaat, ansässige Stiftung unterfällt die Klägerin nicht der in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG 2009 normierten Ausnahmeregelung. Des Weiteren bestand mit der Schweiz in den Streitjahren kein Amtshilfeabkommen in Steuersachen und auch kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einer der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, 15 – Richtlinie 77/799/EWG –) gleichwertigen Auskunftsregelung (eine Übersicht über die Staaten, mit denen Deutschland eine mit der Amtshilferichtlinie vergleichbare Vereinbarung über den Austausch vom Auskünften geschlossen hat, kann den Anlagen I der Merkblätter des Bundesministeriums der Finanzen zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunfts-austausch in Steuersachen vom 3. Februar 1999, BStBl I 1999, 228 und 25. Januar 2006, BStBl I 2006, 26 entnommen werden). Gemäß Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 77/799/EWG erteilen sich die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten gegenseitig alle Auskünfte, die für eine korrekte Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sind. Nach der in den Streitjahren gültigen Fassung des Art. 27 Abs. 1 Buchst. b des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 in der vom 1. Januar 2004 bis 31. Dezember 2011 gültigen Fassung (DBA-CHE) war Amtshilfe zur Durchführung innerstaatlichen Rechts lediglich bei Betrugsdelikten zu gewähren.

3. Der Anwendung von § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG 2009 steht im Streitfall nicht die unionsrechtlich gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit entgegen.

Durch Urteil vom 14. September 2006 C 386/04 (Rs. Stauffer, Slg 2006, I-8203-8256, DStR 2006, 1736) hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass eine Vorschrift, nach der eine Steuerbefreiung für Vermietungseinkünfte nur zugunsten der Stiftungen gilt, die als gemeinnützig anerkannt und grundsätzlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, eine Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehr darstellt, die nach Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i. d. F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die EU, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C-325, 1 – EVG –), nunmehr Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der EU i. d. F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die EU und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47 – AEUV –) grundsätzlich verboten ist.

a) Die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV ist auch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar, so dass sich auch die in der Schweiz ansässige Klägerin auf diese berufen kann. Nach den Gegebenheiten des Streitfalles kommt eine Anwendbarkeit der Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV bzw. 43 EVG) nicht in Betracht, da die Klägerin über keine Niederlassung in Deutschland verfügt und das Tagungszentrum Z Z im Rahmen ihrer Vermögensverwaltung verpachtet.

b) Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten durch § 5 Abs. 2 Nr. 2 AO ist im Streitfall nicht nach Maßgabe von Art. 64 AEUV gerechtfertigt. Nach dieser Vorschrift berührt das Verbot von Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 AEUV nicht die Anwendung solcher Beschränkungen auf Drittstaaten, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlage in Immobilien bestehen.

aa) Die hier in Frage stehende Regelung, die beschränkt steuerpflichtige Körperschaften i.S. von § 2 Nr. 1 KStG von den Befreiungen nach § 5 Abs. 1 KStG ausnimmt, findet sich als § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG bereits im KStG in der Fassung vom 25. Februar 1992 und ist seitdem – nach dem KStG in der Fassung vom 23. Oktober 2000 als § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG – ununterbrochen Bestandteil des KStG gewesen. Entgegen der von der Klägerin vorgetragenen Auffassung vermag der Senat in der durch das JStG 2009 erfolgten Änderung keine wesentliche Änderung der Vorschrift, die deren Grundgedanken berührt, erblicken. Denn diese Änderung erfolgte allein im Hinblick darauf, die in Nichtanwendung der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG liegende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit für in Mitgliedsstaaten ansässige Stiftungen zu beseitigen. In der nachträglichen – zur Beseitigung des vom EuGH festgestellten Verstoßes gegen das Unionsrecht erforderlichen – Einbeziehung von Stiftungen aus Mitgliedsstaaten, für die Art. 64 AEUV keine Anwendung findet, in eine Steuervergünstigung liegt in Bezug auf die in Drittstaaten ansässigen Stiftungen keine Rechtsänderung vor. Nach der

Rechtsprechung des EuGH fällt eine Vorschrift, die im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt, unter die Ausnahmeregelung des Art. 64 AEUV (vgl. EuGH, Urteil vom 10. April 2014 C-190/12, ABI EU 2014, Nr. C 175, 5, IStR 2014, 333 Rz. 48). Ferner sprechen teleologische Erwägungen dagegen, auch die Beschränkung „abmildernde“ Regelungen als Änderung der Vorschrift i.S. von Art. 64 AEUV anzusehen, da eine schrittweise Beseitigung einer bestehenden Beschränkung des Kapitalverkehr regulatorisch völlig unattraktiv gemacht würde (Ress/Ukrow in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 64 AEUV Tz. 23). In seiner Entscheidung vom 5. Mai 2011 C 384/09 (Slg. 2011 I 3319, HFR 2011, 710) zu Art. 990 D ff. des französischen Code général des impôts hat der EuGH das Vorliegen einer bereits vor dem 31. Dezember 1992 bestehenden Beschränkung angenommen, obwohl die dort streitgegenständliche Steuerbefreiung mit Wirkung zum 1. Januar 2008 auf in einem Mitgliedsstaat der EU ansässige Gesellschaften erstreckt worden war.

bb) Bei der nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG i.V.m § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG vorliegenden Beschränkung handelt es sich jedoch nicht um eine in Zusammenhang mit einer Direktinvestition stehenden Beschränkung. Mit der Bezugnahme in Art. 64 Abs. 1 AEUV auf „Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien“ sind nach der Rechtsprechung des EuGH nur diejenigen Anlagen in Immobilien gemeint, die unter die Rubrik I des Anhangs I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABl. L 178 vom 8. Juli 1988, 5; – Richtlinie 88/361/EWG –) fallende Direktinvestitionen darstellen. Nicht darunter fallen die unter Rubrik II des Anhangs erfassten „Immobilieninvestitionen“ (EuGH, Urteil vom 17. Oktober 2013 C-181/12, ABI EU 2013, Nr. C 367, 11, DStR 2013, 2269 Tz. 34). Als Direktinvestitionen im Sinne dieser Nomenklatur gelten ausweislich der in dieser Richtlinie vorgenommenen Begriffsbestimmung „Investitionen jeder Art durch natürliche Personen, Handels-, Industrie- oder Finanzunternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmern oder Unternehmen, für die die Mittel zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind“. Bei der auf die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke ausgerichteten Klägerin handelt es sich nicht um ein Handels-, Industrie- oder Finanzunternehmen. Auch werden keine Mittel einem anderen Unternehmen zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bereitgestellt. Vielmehr verpachtet die Klägerin, die neben der Überlassung des Grundstücks keine weitgehenden sonstigen Leistungen an die Pächterin erbringt, das Tagungszentrum im Rahmen ihrer eigenen vermögensverwaltenden Tätigkeit, so dass zwar eine Immobilieninvestition i.S. der Rubrik II nicht aber eine Direktinvestition i.S. der Rubrik I des Anhangs I der Richtlinie 88/361/EWG vorliegt.

c) Der Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit ist – im Verhältnis zu Drittstaaten – durch das Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht gerechtfertigt.

Nach der Rechtsprechung des EUGH ist die Wirksamkeit der Steueraufsicht ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der unionsrechtlich gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann. In einem Sachverhalt, der nur Mitgliedstaaten und keine Drittstaaten betrifft, kann eine Regelung, die es dem Steuerpflichtigen absolut unmöglich macht, Nachweise zum Vorliegen der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach deutschem Recht zu erbringen, nicht mit der Wirksamkeit der rechtlichen Kontrolle gerechtfertigt werden, da die Finanzbehörden von der gemeinnützigen Stiftung die Vorlage stichhaltiger Belege verlangen können und sich aufgrund der Richtlinie 77/799/EWG, geändert durch die Richtlinie 1004/106/EG des Rates vom 16. November 2004 (ABl L 359, 30) an die Behörden eines anderen Mitgliedsstaates wenden können, um alle Auskünfte zu erhalten, die sich als notwendig für die ordnungsgemäße Bemessung der Steuer eines Steuerpflichtigen einschließlich der Frage, ob diesem eine Steuerbefreiung erteilt werden kann, erweisen (vgl. EuGH-Urteil vom 14. September 2006 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C 386/04, Slg 2006, I-8203-8256, DStR 2006, 1736, Tz. 47-50). Diese Rechtsprechung, die sich auf Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Union bezieht, kann aber nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden, da sich dieser in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt. Der durch die Richtlinie 77/799 geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats besteht nicht, wenn dieser keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist. Wenn die Regelung die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Verpflichtungen abhängig macht, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt werden, ist es folglich grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Vorlage der Informationen, als unmöglich erweist, die Auskünfte von diesem Land zu erhalten (vgl. EuGH, Urteile vom 18. Dezember 2007 A, C-101/05, Slg. 2007 I-11531 Tz. 60 ff., HFR 2008, 295; vom 27. Januar 2009 *Persche*, C-318/07, Slg. 2009, I-359, BStBl II 2010, 440; vom 28. Oktober 2010 *Etablissement Rimbaud*, C-72/09, Slg. 2010, I-10659, IStR 2010, 842). Die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG2009 i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist von dem Vorliegen der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit u.a. auch im Hinblick auf die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung (§ 63 AO) abhängig. Für diese Überprüfung können sich Auskünfte der Schweizer Behörden als notwendig erweisen.

4. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil Art. 19 Abs. 3 GG eine Anwendung von Grundrechten nur für inländische juristische Personen vorsieht. Die Erweiterung der Grundrechtsberechtigung des Art. 19 Abs. 3 GG aufgrund des Anwendungsvorrangs der Grundfreiheiten im Binnenmarkt (Art. 26 Abs. 2 AEUV) und des allgemeinen Diskriminierungsverbots wegen der Staatsangehörigkeit (Art. 18 AEUV) erstreckt sich zwar auch auf juristische

Personen aus dem EU-Raum, nicht dagegen auf im Drittland ansässige Personen – wie hier die Klägerin – (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 3/11, BStBl II 2014, 46 m.w.N.).

Das Diskriminierungsverbot nach Art. 2 des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 2. September 2001 (BGBl II 2001, 810 ff.) betrifft nur natürliche Personen und ist damit im Falle einer juristischen Person – wie im Streitfall – nicht anwendbar. Im Übrigen läge auch kein Verstoß gegen das Gebot der Nichtdiskriminierung vor, da sich die unterschiedliche Behandlung aus der Nichtansässigkeit der Klägerin im Gemeinschaftsgebiet ergibt (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2014, 46).

5. Auf die Diskriminierungsverbote nach Art. 14 i.V.m. Art. 6 der Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) und Art. 1 des 12. Zusatzprotokolls kann sich die Klägerin gleichfalls nicht berufen. Der Anwendungsbereich von Art. 14 EMRK als akzessorisches Gleichheitsrecht beschränkt sich auf den Genuss der in der Konvention anerkannten Rechte. Art. 6 EMRK gewährleistet ein Recht auf ein faires Verfahren nur für Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche oder über eine strafrechtliche Anklage. Das 12. Zusatzprotokoll zur EMRK wurde bislang von Deutschland nicht ratifiziert.

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die **Revision** zu.

Die Revision ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **bei dem Bundesfinanzhof** schriftlich einzulegen (Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofes eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite „www.bundesfinanzhof.de“ lizenzkostenfrei herunter geladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.) . Die Revisionschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigefügt werden. Die Revision ist **innerhalb von zwei Monaten** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Postanschrift des Bundesfinanzhofs:	Postfach 86 02 40, 81629 München
Hausanschrift:	Ismaninger Str. 109, 81675 München
Telefax-Anschluss:	(0 89) 92 31-2 01

Anschrift: Finanzgericht Baden-Württemberg – Außensenate Freiburg –, Postfach 52 80, 79019 Freiburg

Dienstgebäude: Gresserstr. 21, 79102 Freiburg

Fernsprecher: 0761 20724 130, Fax: 20724 223, E-Mail:
Poststelle@FGFreiburg.justiz.bwl.de

Verkehrsverbindung: Haltestelle Maria-Hilf-Kirche