

g) Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

aa) Grundlagen

Mitgliedstaatliche Regelungen. Das mitgliedstaatliche Gemeinnützigkeitsrecht steht seit geraumer Zeit unter europarechtlichem Rechtfertigungsdruck. Im Hinblick auf die Grundfreiheiten und insbesondere die Niederlassungsfreiheit können solche Regelungen problematisch sein, die einen **hinreichenden Inlandsbezug** zur Bedingung für die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen machen. In Deutschland war die Befreiung von der Körperschaftsteuer früher durch § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG aF auf inländische Körperschaften beschränkt. Nunmehr regelt § 51 Abs. 2 AO einen rechtsformunabhängigen strukturellen Inlandsbezug. Auch das Spendenrecht kannte **Restriktionen im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit geleisteter Spenden** von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer.

Entwicklung des europarechtlichen Rahmens. Der Europäische Gerichtshof hat sich in einigen Leitentscheidungen mit mitgliedstaatlichen Restriktionen für gemeinnützigkeits- und spendenrechtliche Steuervergünstigungen auseinandergesetzt. Die erste Entscheidung des EuGH im Bereich des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erging in der Rechtssache **Stauffer** (EuGH 14.9.2006 – C-386/04, Slg. 2006, I-8203). Der EuGH sah die Beschränkung gemeinnützigkeitsrechtlicher Steuervergünstigungen auf inländische Körperschaften als Grundfreiheitsverstoß an. Allerdings wurde die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit aus Gründen des Entscheidungssachverhalts verneint und stattdessen die Kapitalverkehrsfreiheit angewandt. Die Entscheidung in der Rechtssache **Persche** (EuGH 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359) betraf die Zulässigkeit einer Versagung der Abzugsfähigkeit für Direktspenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen. Der EuGH stellte einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit fest. Es folgten weitere bestätigende Entscheidungen (EuGH 10.2.2011 – C-25/10, Slg. 2011, I-497 – Missionswerk Werner Heukelbach e.V.; EuGH 16.6.2011 – C-10/10, Slg. 2011, I-5389 – Kommission/Rep. Österreich).

bb) Anwendungsbereich und Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit

Wirtschaftliche Tätigkeit. Der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit ist nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil sie nicht des Erwerbes wegen tätig werden. Der EuGH lässt es genügen, wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit – unter Umständen auch ohne Gewinnerzielungsabsicht – entfaltet wird (dazu *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht Rn. 1.126).

Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit. Die bisherigen Leitentscheidungen legten gleichwohl weniger die Niederlassungsfreiheit und vielmehr die **Kapitalverkehrsfreiheit** als Prüfungsmaßstab zugrunde. Das hat seinen Grund in den Wirkbedingungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. Soweit dieses auf der **Ebene des Spenders** oder Mitglieds einer Körperschaft zu Restriktionen für grenzüberschreitendes Engagement führt, ist nicht primär die Niederlassungsfreiheit der Körperschaft, sondern die Kapitalverkehrsfreiheit des Spenders betroffen. Anders kann es bei solchen Restriktionen liegen, die direkt an die **Eigenschaften der Körperschaft** selbst anknüpfen. So war im Fall *Stauffer* die Niederlassungsfreiheit allein deshalb nicht anwendbar, weil die klägerische Körperschaft keine dauerhafte Präsenz im beschränkenden Mitgliedstaat unterhielt (EuGH 14.9.2006 – C-386/04, Slg. 2006, I-8203 Rn. 19 – *Stauffer*). Anders wäre es gewesen, wenn sie sich mittels einer Betriebsstätte hätte engagieren wollen. Auch die Formulierung eines strukturellen Inlandsbezugs kann den Anwendungsbereich der

Niederlassungsfreiheit tangieren, wenn die betroffene Körperschaft selbst für ihre steuerliche Anerkennung streitet. Hingegen tangieren **spezielle Verfahrensvorschriften** wie die Einführung einer gesetzlichen Mustersatzung und die zumindest faktische Beschränkung eines der Rechtssicherheit dienenden gesonderten Feststellungsverfahrens auf inländische Körperschaften vor allem die Kapitalverkehrsfreiheit, weil der grenzüberschreitende Spendenfluss behindert wird (vgl. dazu *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht Rn. 1.135).

cc) Beschränkungskonstellationen

249 Körperschaftsbezogene Beschränkungen. Die Beschränkung durch das Gemeinnützigkeitsrecht kann sich zunächst auf die Tätigkeit der Körperschaft beziehen, indem ein wie auch immer gearteter Inlandsbezug gefordert wird. In der Rechtssache *Stauffer* nahm der Gerichtshof eine Beschränkung an, weil die Steuerbefreiung für die Vermietungseinkünfte nur zugunsten der Stiftungen gelte, die als gemeinnützig anerkannt und grundsätzlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig seien, wodurch die Stiftungen benachteiligt seien, deren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat liege (EuGH 14. 9. 2006 – C-386/04, Slg. 2006, I-8203 Rn. 26f. – *Stauffer*). Beschränkungen können sich auch aus verfahrensmäßigen Besserstellungen gegen inländische Körperschaften ergeben (→ Rn. 248).

250 Beschränkungen gegenüber Spendern und Mitgliedern. Soweit Beschränkungen gegenüber grenzüberschreitend tätigen Spendern oder Mitgliedern in Rede stehen, ist die Niederlassungsfreiheit zwar nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Hier steht allerdings die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Vordergrund (→ Rn. 248).

dd) Rechtfertigung

251 Keine Rechtfertigung für einen obligatorischen Inlandsbezug. Soweit Mitgliedstaaten fordern, die Steuervergünstigung müsse einen Bezug zu ihrem inländischen Gemeinwesen aufweisen, fällt eine Rechtfertigung schwer. Jedenfalls nicht rechtfertigungsfähig sind formale Erfordernisse wie eine **inländische Ansässigkeit**. Aber auch für einen **strukturellen Inlandsbezug** lässt sich kein europarechtlich relevanter Gemeinwohlbelang anführen.

252 Wirksame steuerliche Kontrolle. Aus Gründen der wirksamen steuerlichen Kontrolle dürfen an die Gewährung von Steuervergünstigungen verfahrensmäßige Anforderungen geknüpft werden. So dürfen **Nachweispflichten** normiert werden, die sich ggf. für ausländische Steuerpflichtige belastender auswirken als für Inländer. Im Fall *Persche* führte der EuGH aus, nichts hindere die Finanzbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats daran, von einem Steuerpflichtigen, der die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an Einrichtungen geltend macht, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, die Vorlage stichhaltiger Belege zu verlangen (EuGH 27. 1. 2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359 – *Persche*, Leitsatz 2).

h) Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

253 Die Grundfreiheiten können auch für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht relevant werden. Allerdings ist hier vor allem die **Kapitalverkehrsfreiheit** wirksam. Die Niederlassungsfreiheit ist nur im Ausnahmefall einschlägig, nämlich dann, wenn es um Beteiligungen geht, die einen sicheren Einfluss auf eine Gesellschaft vermitteln. Das kann im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht der Fall sein, tritt aber nicht häufig auf (vgl. EuGH 25. 10. 2007 – C-464/05, Slg. 2007, I-9325 – *Guerts* und *Vogten*, dazu *Hey* DStR 2011, 1149 (1151)). So hat der EuGH im Fall

Scheunemann, in dem es um die Beurteilung von Steuervergünstigungen für bestimmte Formen des Beteiligungserwerbs ging, ausgeführt, dass die Niederlassungsfreiheit vorrangig sei, weil die mitgliedstaatliche Regelung nur auf solche Beteiligungen anwendbar sei, die einen sicheren Einfluss auf die entsprechende Gesellschaft vermittelten (EuGH 19.7.2012 – C-31/11, DStR 2012, 1508 – Scheunemann). Deshalb sei im Drittstaatsfall kein grundfreiheitlicher Schutz zu gewähren (EuGH 19.7.2012 – C-31/11, DStR 2012, 1508 – Scheunemann Rn. 34). Dem ist mit Blick auf die nunmehr gefestigte Rechtsprechung des EuGH zur Abgrenzung beider Freiheiten zuzustimmen (*Musil* EuZW 2012, 751 (753)).



beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

G. Art. 56ff. AEUV (Dienstleistungsfreiheit)

Art. 56 AEUV [Dienstleistungsfreiheit]

Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten.

Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren beschließen, dass dieses Kapitel auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Union ansässig sind.

Schrifttum: *Wernsmann*, Steuerliche Diskriminierungen und ihre Rechtfertigung durch die Kohärenz des nationalen Rechts – Zur Dogmatik der Schranken der Grundfreiheiten, EuR 1999, 754; *Daxkobler*, Die grundfreiheitliche Rechtsprechung des EuGH, 2014; *Sauer*, Die Grundfreiheiten des Unionsrechts JuS 2017, 310 (Überblick); *Ruffert* u. a., Europarecht im Examen – Die Grundfreiheiten, JuS 2021, 407.

Wichtige Entscheidungen: EuGH 28.4.1998 – C-118/96, EuGHE I 1998, 1897 – *Safir*; EuGH 26.10.1999 – C-294/97, BStBl. II 1991, 851 – *Eurowings*; EuGH 28.10.1999 – C-55/98, EuGHE I 1999, 7641 – *Vestergaard*; EuGH 29.11.2001 – C-17/00, EWS 2002, 83 Rn. 31 – *commune de Watermael-Boitsfort*; EuGH 17.12.2015 – C-342/14, IStR 2016, 155 – *X-Steuerberatungsgesellschaft*.

Siehe auch: Einführung Rn. 62ff.

Übersicht

	Rn.
I. Allgemeine Bedeutung	1
1. Grundaussagen	1
a) Inhalt der Grundfreiheiten	2
b) Gewährleistung des Binnenmarktes	3
c) Kontext der Dienstleistungsfreiheit – kein Steuerbezug	4
2. Konkretisierungen	5
3. Abgrenzungen	7
II. Tatbestand: Ausübung der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 Abs. 1 AEUV)	13
1. Geschützter Sachbereich	13
2. Geschützter Personenkreis	14
3. Verbot von Beschränkungen und Rechtfertigung	15
4. Ausdehnung auf Drittstaats-Angehörige (Art. 56 Abs. 2 AEUV)	18
III. Rechtsfolgen bei Verstoß	25
1. Unanwendbarkeit der mitgliedstaatlichen Maßnahme	25
2. Differenzierung	26
3. Verstöße von Mitgliedstaaten	27
4. Verstöße durch Unionsorgane	28
5. Beschränkungen durch Private	29

	Rn.
IV. Steuerrechtliche Bedeutung	35
1. Dienstleistungsrichtlinie im Bereich der Steuern nicht anwendbar	35
2. Beschränkung durch steuerrechtliche Maßnahmen	36
3. Mögliche Erscheinungsformen steuerlicher Beschränkungen	37
4. Einzelfälle	45
a) Höhere Nachweisanforderungen an ausländische Dienstleistungen	45
b) Versicherungsteuer für ausländische Versicherer	46
c) Empfang ausländischer Fernsehsendungen	47
d) Anmietung von ausländischen Wirtschaftsgütern, Aufnahme von ausländischen Darlehen	48
e) Inanspruchnahme ausländischer Steuerberatung	49
aa) Kein Ausschluss ausländischer Steuerberatungsgesellschaften	49
bb) Anerkennung im Ausland erworbener Qualifikation	50
f) Bauabzugsteuer	51
g) Werbesteuer	52
h) Steuer auf die Verwaltung von Prognosewettbewerben und Wetten	53
i) Steuer auf Börsengeschäfte durch gebietsfremde gewerbliche Vermittler	54

I. Allgemeine Bedeutung

1. Grundaussagen

- 1 Art. 56 AEUV berechtigt EU-Angehörige, im EU-Ausland Dienstleistungen unbeschränkt erbringen bzw. aus dem EU-Ausland Leistungen empfangen zu können (sog. aktive und passive Dienstleistungsfreiheit; Calliess/Ruffert/*Kluth* AEUV Art. 57 Rn. 27–30); Art. 56 AEUV schützt den unbeschränkten Austausch von Dienstleistungen im EU-Bereich. Dementsprechend ist die Beschränkung grenzüberschreitender Dienstleistungen verboten. Hauptnorm ist Art. 56 AEUV; ergänzt wird Art. 56 AEUV durch Art. 57–62 AEUV. Konkretisiert wird Art. 56 AEUV durch die sog. Dienstleistungsrichtlinie (RL 2006/123/EG, ABl. 2006 L 376, 36); Art. 4 RL 2006/123/EG, ABl. 2006 L 376, 36 definiert die maßgeblichen Begriffe (insb. Dienstleistung, Dienstleistungserbringer, Dienstleistungsempfänger). Bei selbstständiger bzw. unternehmerischer Erwerbstätigkeit ohne auf Dauer angelegte Präsenz im Bestimmungsland ist regelmäßig die Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV einschlägig (Tipke/Lang/*Englisch*, 24. Aufl. 2021, SteuerR Kap. 4 Rn. 4.80).

a) Inhalt der Grundfreiheiten

- 2 Die einzelnen Grundfreiheiten enthalten bereichsspezifische Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote (HHSp/*Musil* § 2 AO Rn. 212f; *Klein* DSStJG 19 (1996), 7 (16f.); im Einzelnen *Wernsmann* EuR 1999, 754 mwN.); sie werden ergänzt durch das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV (*Weber-Grellet* EuropStR § 9 Rn. 3); str. ist, ob die Grundfreiheiten durch das Kriterium des Marktzugangs verbunden sind (*Holst* EuR 2017, 633). Die Dienstleistungsfreiheit (eine der im AEUV garantierten Wirtschaftsfreiheiten) verbietet in ihrem Anwendungsbereich direkte und indirekte Diskriminierungen sowie Beschränkungen (GHN/*Forsthoff*/*Randelzhofer* Art. 57 AEUV Rn. 69). Mit den Vorschlägen für ein Dienstleistungs-

paket vom 10.1.2017 will die Kommission bürokratische Hürden abbauen, um der europäischen Dienstleistungswirtschaft neue Impulse zu geben.

b) Gewährleistung des Binnenmarktes

Gemäß Art. 27 Abs. 2 AEUV umfasst der Binnenmarkt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist (Liberalisierung des Binnenmarktes). Die (konkrete) Funktion des Art. 56 AEUV besteht darin, den ungehinderten Austausch von Dienstleistungen im EU-Raum zu sichern; Art. 56 AEUV sichert die freie Marktbetätigung für den Dienstleistungsbereich. 3

c) Kontext der Dienstleistungsfreiheit – kein Steuerbezug

Die Dienstleistungsfreiheit bildet zusammen mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit, 4 der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit Titel III des Vertrages. Titel III gehört zu den „Politiken der Gemeinschaft“. Die Dienstleistungsfreiheit ist nach Art. 26 Abs. 2 AEUV ein wesentlicher Bestandteil des Binnenmarktes (GHN/*Randelzhofer/Forsthoff* Art. 57 AEUV Rn. 2). Die Eigenschaft, zugleich Produkt- und Personenfreiheit zu sein, begründet eine **Zwitterstellung** der Dienstleistungsfreiheit, die die Anwendung der Vorschriften der Art. 56–62 AEUV erschwert (GHN/*Randelzhofer/Forsthoff* Art. 57 AEUV Rn. 5).

Nach Erwägungsgrund 29 der *EU-Dienstleistungsrichtlinie* (RL 2006/123/EG, ABl. 2006 L 376, 36) ist der Bereich der Steuern aus dem Anwendungsbereich dieser Richtlinie ausgenommen (→ Rn. 35ff.).

2. Konkretisierungen

Konkretisiert wird Art. 56 AEUV insbesondere durch die *EU-Dienstleistungsrichtlinie* (RL 2006/123/EG, ABl. 2006 L 376, 36), deren vollständige Umsetzung noch nicht abgeschlossen ist; gewisse Bedeutung hat auch die *EU-Berufsanerkennungsrichtlinie* (RL 2005/36/EG, ABl. 2005 L 255, 22), die allerdings vorrangig die Niederlassungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit betrifft. 5

Die EU-Dienstleistungsrichtlinie (RL 2006/123/EG, ABl. 2006 L 376, 36) soll 6 es den Dienstleistungserbringern ermöglichen, ihre Dienstleistungstätigkeiten im Binnenmarkt dadurch zu entwickeln, dass sie sich entweder in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen oder den freien Dienstleistungsverkehr nutzen. Die Dienstleistungserbringer sollen zwischen diesen beiden Freiheiten wählen und sich für diejenige entscheiden können, die ihrer Geschäftsstrategie für die einzelnen Mitgliedstaaten am besten gerecht wird:

„Dienstleistungstätigkeiten sind bereits Gegenstand einer Vielzahl von Gemeinschaftsvorschriften. Diese Richtlinie ergänzt und vervollständigt diesen gemeinschaftsrechtlichen Besitzstand. Kollisionen zwischen dieser Richtlinie und anderen Gemeinschaftsinstrumenten sind festgestellt worden und werden in dieser Richtlinie berücksichtigt, unter anderem durch Ausnahmeregelungen. Dennoch bedarf es einer Regelung für verbleibende Fälle und Ausnahmefälle für den Fall, dass eine Bestimmung dieser Richtlinie mit einer Bestimmung eines anderen Gemeinschaftsinstruments kollidiert. Ob eine Kollision vorliegt, sollte in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit und den freien Dienstleistungsverkehr festgestellt werden“ (Erwägung 30).

3. Abgrenzungen

- 7 Anders als die **Niederlassungsfreiheit** verlangt die Dienstleistungsfreiheit keine dauerhafte Ortsveränderung bzw. Eingliederung in die Rechts- und Wirtschaftsordnung eines anderen Mitgliedstaates (Calliess/Ruffert/*Kluth* AEUV Art. 57 Rn. 1). Die **Warenverkehrsfreiheit** wird durch die Art. 28, 34 AEUV garantiert. Der Warenverkehr erfasst nicht Leistungen, sondern Lieferungen; Waren dürfen ungehindert im EU-Bereich bewegt werden. Art. 45 Abs. 2 AEUV gewährleistet innerhalb der EU die **Freizügigkeit der Arbeitnehmer**; sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen; nach Art. 45 Abs. 3 AEUV hat der Arbeitnehmer Bewegungsfreiheit, Bewegungsfreiheit, Aufenthaltsfreiheit und Verbleibensfreiheit.

II. Tatbestand: Ausübung der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 Abs. 1 AEUV)

1. Geschützter Sachbereich

- 13 Art. 56 Abs. 1 AEUV schützt den grenzüberschreitenden Austausch von Dienstleistungen (GHN/*Forsthoff/Randelzhofer* AEUV Art. 57 Rn. 49–63). Die Definition des Begriffs der Dienstleistung enthält Art. 57 AEUV. Dienstleistungen im Verkehr und im Dienstleistungsverkehr sind speziell in Art. 58 AEUV geregelt. Auch die Arbeitnehmerentsendung ist der Dienstleistungsfreiheit zuzuordnen (EuGH 8.12.2020 – C-620/18, NZA 2021, 113).

2. Geschützter Personenkreis

- 14 Adressat und Begünstigte der Dienstleistungsfreiheit sind nach dem Wortlaut des Art. 56 Abs. 1 AEUV Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind (Schaumburg/Englisch/*Reimer* Europäisches SteuerR Rn. 7.84). Danach erstreckt sich der Schutzbereich auf all die Fälle, in den Leistungserbringer und Leistungsempfänger in verschiedenen EU-Staaten ansässig sind; geschützt sind damit alle EU-grenzüberschreitenden Dienstleistungen, in alle Richtungen. Vor Beschränkungen geschützt sind der Dienstleistungserbringer (aktive Dienstleistungsfreiheit) und der Empfänger der Dienstleistung (passive Dienstleistungsfreiheit; Schaumburg/Englisch/*Reimer* Europäisches SteuerR Rn. 7.85); erfasst sind auch grenzüberschreitende Korrespondenzdienstleistungen (Art. 57 Abs. 3 AEUV). Nach Art. 16 RL 2006/123/EG, ABl. 2006 L 376, 36 achten die Mitgliedstaaten das Recht der Dienstleistungserbringer, Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ihrer Niederlassung zu erbringen. Der Mitgliedstaat, in dem die Dienstleistung erbracht wird, gewährleistet die freie Aufnahme und freie Ausübung von Dienstleistungstätigkeiten innerhalb seines Hoheitsgebiets.

3. Verbot von Beschränkungen und Rechtfertigung

- 15 Die Dienstleistungsfreiheit verbietet in ihrem Anwendungsbereich direkte und indirekte Diskriminierungen sowie Beschränkungen (GHN/*Forsthoff/Randelzhofer* AEUV Art. 57 Rn. 69). Die Kehrseite der jeweiligen Freiheit ist das Verbot von Be-