

**Vorgaben der unionsrechtlichen Grundfreiheiten
für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht**

**Entwicklung und Reformvorschlag unter
Berücksichtigung des Jahressteuergesetzes 2020**

INAUGURAL-DISSERTATION

zur

Erlangung des Grades eines Doktors des Rechts

am Fachbereich Rechtswissenschaft

der

Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Lorenz Dörfer

Berlin 2023

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Dissertation selbstständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Quellen und Hilfsmittel angefertigt habe. Alle Ausführungen, die wörtlich oder inhaltlich aus anderen Schriften entnommen sind, habe ich als solche kenntlich gemacht. Diese Arbeit hat in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen und wurde bisher nicht veröffentlicht.

Berlin, 14. Dezember 2023

Erstgutachter: Professor Dr. Markus Heintzen

Zweitgutachterin: Professorin Dr. Susanne Tiedchen

Tag der mündlichen Prüfung: 7. Dezember 2023

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im April 2023 abgeschlossen und im Wintersemester 2023/2024 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin als Dissertation angenommen. Die mündliche Doktorprüfung fand am 7. Dezember 2023 statt.

Mein besonderer Dank gilt zuerst meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Markus Heintzen, der mein Interesse am Steuerrecht geweckt und die thematische Ausrichtung dieser Arbeit inspiriert hat. Durch seine aktive und konstruktive Betreuung der Arbeit, auch durch die Pandemiezeit hindurch, hat er wesentlich zum Gelingen der Dissertation beigetragen. Frau Professorin Dr. Susanne Tiedchen danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Herzlich danken möchte ich meiner Familie sowie allen Freund:innen und Kolleg:innen, die mir in der Promotionszeit zur Seite standen. Eure fachliche und persönliche Unterstützung hat mir den Abschluss dieses Projekts erst ermöglicht. Ein besonderer Dank gilt meiner Freundin Lina für ihren Rückhalt in dieser Zeit.

Meinen Eltern, die mich stets bedingungslos unterstützt haben, ist diese Arbeit gewidmet.

Berlin im Dezember 2023

Lorenz Dörfer

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	IX
A. Einleitung.....	1
B. Nationales Gemeinnützigkeitsrecht	3
I. Allgemeiner Teil des Gemeinnützigkeitsrechts	3
1. Körperschaften.....	4
2. Untergliederungen einer Körperschaft.....	5
3. Inlandsbezug	6
4. Extremistische Gruppierungen	8
5. Steuerbegünstigte Zwecke.....	8
a) Gemeinnützige Zwecke	9
aa) Förderung der Allgemeinheit	9
(1) Allgemeinheit und Einzelinteressen	9
(2) Verstoß gegen verfassungsmäßige Ordnung	10
bb) Förderung auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet	10
cc) Katalog der gemeinnützigen Zwecke	11
b) Mildtätige Zwecke	12
c) Kirchliche Zwecke	13
6. Art der Förderung steuerbegünstigter Zwecke	13
a) Selbstlosigkeit.....	14
b) Ausschließlichkeit	15
c) Unmittelbarkeit	16
7. Finanzierung und Mittelverwendung	17
a) Mittelbeschaffung gemeinnütziger Körperschaften	18
aa) Ideeller Bereich.....	19
bb) Vermögensverwaltung	19
cc) Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	19
dd) Zweckbetrieb	20
b) Vorgaben der gemeinnützigen Mittelverwendung	21
aa) Leistung an Gesellschafter.....	21
bb) Parteiförderung	22
cc) Individuelle Begünstigungen	23
dd) Gemeinnützige Vermögensbindung.....	24
ee) Zeitnahe Mittelverwendung.....	24
ff) Rücklagen und Vermögensbildung.....	25
gg) Verlustausgleich	28

c)	Steuerlich unschädliche Betätigungen	29
8.	Satzungsvoraussetzungen und tatsächliche Geschäftsführung.....	29
a)	Satzungsmäßige Vermögensbindung	31
b)	Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung	32
9.	Verfahren der Gemeinnützigkeitsprüfung.....	33
a)	Gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen	34
b)	Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung.....	36
II.	Besonderes Gemeinnützigkeitsrecht	36
1.	Direkte körperschaftsbezogene Steuervergünstigungen	37
a)	Ertragsteuern.....	37
b)	Umsatzsteuer	38
c)	Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	39
aa)	Inländische Körperschaften.....	39
bb)	Ausländische Körperschaften.....	41
cc)	Zweckgebundene Zuwendungen	43
dd)	Nachträgliches Entfallen der Steuer.....	44
d)	Sonstige Steuern und Vergünstigungen	45
2.	Indirekte förderungsbezogene Steuervergünstigungen.....	46
a)	Spendenabzug	46
aa)	Zuwendungsempfänger.....	46
bb)	Spenden.....	49
(1)	Sachspenden.....	50
(2)	Buchwertprivileg.....	50
(3)	Aufwandsspenden	51
cc)	Mitgliedsbeiträge	51
dd)	Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken	52
ee)	Nachweise	53
ff)	Vertrauensschutz und Spendenhaftung.....	54
b)	Nebenberufliche Tätigkeiten.....	56
C.	Ursprung, Inhalt und Implementierung der grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht.....	57
I.	Ursprung der grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht..	57
1.	Entwicklung des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts	58
a)	Traditionelle Rechtfertigung des Gemeinnützigkeitsrechts.....	61
b)	Nationaler Bezug der Staatsentlastung.....	63
c)	Zwischenergebnis	64

2.	Europäische Integration im Bereich des Steuerrechts.....	64
a)	Modi europäischer Integration	67
aa)	Positive Integration	67
(1)	Europäische Rechtsform.....	68
(2)	Zwischenergebnis	71
bb)	Negative Integration.....	71
(1)	Internationalisierung des Sachverhalts	72
(2)	Anwendbarkeit der Grundfreiheiten.....	75
b)	Zwischenergebnis	78
3.	Zwischenergebnis	79
II.	Inhalt der grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht.....	80
1.	Anwendung der Grundfreiheiten.....	81
2.	Persönlicher Schutzbereich.....	82
3.	Erwerbszweck	83
4.	Sachlicher Schutzbereich	85
a)	Niederlassungsfreiheit.....	85
b)	Dienstleistungsfreiheit	86
c)	Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit	87
d)	Arbeitnehmerfreizügigkeit	90
e)	Warenverkehrsfreiheit	90
f)	Allgemeines Diskriminierungsverbot.....	90
g)	Abgrenzung der Grundfreiheiten	91
5.	Zwischenergebnis	92
6.	Eingriff.....	92
a)	Objektive Vergleichbarkeit	93
b)	Festgestellte Eingriffe im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht.....	95
7.	Rechtfertigung	96
a)	Erhaltung von Steuereinnahmen.....	97
b)	Sicherung der Steueraufsicht und Bekämpfung der Steuerkriminalität	97
c)	Kohärenz der Steuerregelungen.....	101
8.	Verhältnismäßigkeit.....	104
9.	Zwischenergebnis	105
III.	Implementierung der grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht	107
1.	Umsetzungsmaßnahmen	108
2.	Abwehrmaßnahmen	110

a)	Struktureller Inlandsbezug	110
b)	Mustersatzung.....	122
c)	Jahressteuergesetz 2020	122
aa)	Gesetzgebungsverfahren.....	123
bb)	Mittelzuwendung	124
(1)	Zweckidentität.....	125
(2)	Grenzüberschreitende Mittelzuwendung	127
(3)	Vertrauensschutz.....	128
cc)	Zuwendungsempfängerregister	130
dd)	Zwischenergebnis	141
d)	Sonstige Änderungen	141
IV.	Bestehende Verstöße gegen die grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht	142
1.	Struktureller Inlandsbezug.....	143
2.	Anforderungen des nationalen Rechts bei ausländischen Körperschaften.....	146
3.	Mittelzuwendung.....	149
4.	Regelungen mit Beschränkung auf inländische und im Inland steuerpflichtige Körperschaften	151
5.	Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen.....	153
6.	Ausschluss von Drittstaatenkörperschaften	153
7.	Zwischenergebnis	155
D.	Reform	156
I.	Inlandsbezug und gemeinnützige Zwecke.....	157
II.	Erweiterung des Zuwendungsempfängerregisters	158
1.	Anpassung der direkten Auslandsspende.....	159
2.	Änderungen in § 60b AO.....	162
E.	Fazit	164

- Frotscher, Gerrit; Geurts, Matthias (Hrsg.) Einkommensteuergesetz, Kommentar, 231. Ergänzungslieferung, Stand Oktober 2022
(zitiert: *Bearbeiter* in: Frotscher/Guerts, EStG, § Rn.)
- Gebel, Dieter; Jülicher, Marc; Gottschalk, Richard Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 63. Ergänzungslieferung, Stand Februar 2022
(zitiert: *Bearbeiter* in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § Rn.)
- Gehm, Matthias Die Haftung bei unrichtigen Spendenbescheinigungen bzw. zweckwidriger Spendenverwendung, StBp 2018, 87
- Gersch, Eva-Maria; Jäger, Markus; Maetz, Philipp; Rätke, Bernd; Ratschow, Eckart; Rüsken, Reinhart; Werth, Francesca Klein Abgabenordnung, Kommentar, 16. Auflage 2022
(zitiert: *Bearbeiter* in: Klein, AO, § Rn.)
- Geserich, Stephan Die Abzugsfähigkeit von Spenden in andere EU-Staaten
Zugleich eine Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 27.1.2009, C-318/07, Persche, DStR 2009, 1173
- Geserich, Stephan Gemeinnützigkeit in: Kube, Hanno; Morgenthaler, Gerd; Mellinghoff, Rudolf; Palm, Ulrich; Puhl, Thomas; Seiler, Christian (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts: Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II, 2013
(zitiert: *Bearbeiter* in: Leitgedanken des Rechts, Band II, § Rn.)
- Gosch, Dietmar (Hrsg.) Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage 2020.
(zitiert: *Bearbeiter* in: Gosch, KStG, § Rn.)
- Gosch, Dietmar; Hoyer, Andreas (Hrsg.) Gosch Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 170. Ergänzungslieferung, Stand August 2022
(zitiert: *Bearbeiter* in: Gosch, AO, § Rn.)
- Hahn, Hartmut EuGH Urt. v. 6.6.2000, C-35/98 – Verkooijen, mAnm Hahn, IStR 2000, 432
- Hannes, Frank; Holtz, Michael (Hrsg.) Meincke/Hannes/Holtz Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18. Auflage 2021
(zitiert: *Bearbeiter* in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § Rn.)
- Haratsch, Andreas; Koenig, Christian; Pechstein, Matthias Europarecht, 12. Auflage 2020
- Heger, Karin Gemeinnützigkeit und Gemeinschaftsrecht – Zur Europarechtmäßigkeit des Spendenprivilegs unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaftsteuersubjekte in § 48 EStDV und § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, FR 2004, 1154

Heintzen, Markus	Steuerliche Anreize für gemeinwohlorientiertes Engagement Privater, FR 2008, 737
Helios, Marcus	Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht innerhalb der Schranken des Europarechts EG-Rechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, BB 2002, 1893
Helios, Marcus	Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2005
Helios, Marcus; Müller, Thorsten	Vereinbarkeit des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts mit dem EG-Vertrag, BB 2004, 2332
Helios, Marcus; Strehlke, Charlotte	Aktuelle europarechtliche Aspekte des grenzüberschreitenden Spendenabzugs – unter besonderer Berücksichtigung von FG Düsseldorf, Urteil vom 14.1.2013, npoR 2013, 209
Henssler, Martin; Strohn, Lutz (Hrsg.)	Gesellschaftsrecht, Kommentar, 5. Auflage 2021 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Henssler/Strohn, GenG, § Rn.)
Herbert, Ulrich	Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinnütziger Körperschaften, BB 1991, 178
Heuermann, Bernd	BFH Ur. v. 10.1.2019 – V R 60/17, mAnm. Heuermann, DStR 2019, 444
Hey, Johanna	Die Steuerbegünstigung der gemeinnützigen Tätigkeit der öffentlichen Hand, StuW 2000, 467
Hobe, Stephan; Fremuth, Michael Lysander	Europarecht, 10. Auflage 2020
Hoffmann, Kirsten	Die Europarechtskonformität des deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts unter besonderer Berücksichtigung des Vorschlages der Europäischen Kommission zur Schaffung einer „Europäischen Stiftung“ vom 8. Februar 2012 Perspektiven und Lösungsmöglichkeiten, 2014 (zitiert: <i>Hoffmann</i> , Die Europarechtskonformität des deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts)
Hornung, Philipp; Vielwerth, Alexander	Wie viel Politik verträgt das Gemeinnützigkeitsrecht? Anmerkung zum Urteil des BFH v. 10.1.2019 – V R 60/17, DStR 2019, 1497
Hüttemann, Rainer	Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch das Jahressteuergesetz 2020, DB 2021, 72
Hüttemann, Rainer	Das neue Zuwendungsempfängerregister – ein erster Schritt für mehr Transparenz im gemeinnützigen Sektor, npoR 2021, 121
Hüttemann, Rainer	Der geänderte Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit, DB 2014, 442

Hüttemann, Rainer	Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt "Steuerbegünstigte Zwecke", DB 2012, 250
Hüttemann, Rainer	Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland - eine Frage des "Ansehens"?, DB 2008, 1061
Hüttemann, Rainer	Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021
Hüttemann, Rainer	Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts in: Gemeinnützigkeit, DStJG Band 26, 2003 (zitiert: <i>Hüttemann</i> , DStJG 26 (2003))
Hüttemann, Rainer	Kein allgemeinespolitisches Mandat für gemeinnützige Körperschaften - Anmerkungen zum Attac-Urteil des BFH vom 10.01.2019, DB 2019, 744
Hüttemann, Rainer	Steuerrechtsfragen der internationalen Gemeinnützigkeit in: Gosch, Dietmar; Schnitger, Arne; Schön, Wolfgang (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019 (zitiert: <i>Hüttemann</i> in: FS Lüdicke)
Hüttemann, Rainer	Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991 (zitiert: <i>Hüttemann</i> , Wirtschaftliche Betätigung)
Hüttemann, Rainer; Helios, Marcus	Steuerfreie Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG bei nebenberuflicher gemeinnütziger Tätigkeit im EU-Ausland Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 18. 12. 2007, Jundt, Rs. C-281/06, IStR 2008, 200
Hüttemann, Rainer; Helios, Marcus	Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009, Persche, DB 2009, 701
Igl, Gerhard	Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements: Zustand und Entwicklungsmöglichkeiten, 2002 (zitiert: <i>Igl</i> , Rechtliche Rahmenbedingungen)
Isensee, Josef	Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht in: Gemeinnützigkeit, DStJG Band 26, 2003 (zitiert: <i>Isensee</i> , DStJG 26 (2003))
Isensee, Josef	Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes - Gemeinnützigkeit als Bewährungsprobe des Steuerrechts vor der Verfassung in: Maurer, Harmut (Hrsg.), Das akzeptierte Grundgesetz: Festschrift für Günter Dürig zum 70. Geburtstag, 1990 (zitiert: <i>Isensee</i> in: FS Dürig)
Isensee, Josef; Kirchhof, Paul (Hrsg.)	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Band 5, Rechtsquellen, Organisation und Finanzen, 3. Auflage 2007

	(zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band V, § Rn.)
Jachmann, Monika	Die Entscheidung des EuGH im Fall Stauffer - Nationale Gemeinnützigkeit in Europa, BB 2006, 2607
Jachmann, Monika	Die Europarechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG Replik zu Helios, BB 2002, 1893 ff., BB 2003, 990
Jachmann, Monika	Gemeinnützigkeit in Europa Steuer- und europarechtliche Rahmenbedingungen, 2006 (zitiert: <i>Jachmann</i> , Gemeinnützigkeit in Europa)
Jachmann, Monika; Meier-Behringer, Annette	Gemeinnützigkeit in Europa: Steuer- und europarechtliche Rahmenbedingungen, BB 2006, 1823
Jasper, Benedikt; Stark, Peter	Kapitalertragsbesteuerung ausländischer Non-Profit-Organisationen, npoR 2014, 301
Kirchhain, Christian	Im zweiten Anlauf durch die Hintertür: Umfassende Änderungen für gemeinnützige Organisationen und deren Förderer durch das JStG 2020, DStR 2021, 129
Kirchhain, Christian	Neue Verwaltungsrichtlinien für NPOs Der neue Anwendungserlass zur Abgabenordnung im Lichte des Ehrenamtsstärkungsgesetzes, DStR 2014, 289
Kirchhain, Christian	Vom Fördern und Gefordertsein Auslegungsfragen zur Mittelweitergabe gemeinnütziger Förderkörperschaften, DStR 2013, 2141
Kirchhof, Paul	Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung – Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas in: Gemeinnützigkeit, DStJG Band 26, 2003 (zitiert: <i>Kirchhof</i> , DStJG 26 (2003))
Kirchhof, Paul; Söhn, Hartmut; Mellinshoff, Rudolf (Hrsg.)	Einkommensteuergesetz, Kommentar, 329. Ergänzungslieferung, Stand Oktober 2022 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Kirchhof/Söhn/Mellinshoff, EStG, § Rn.)
Koenig, Ulrich (Hrsg.)	Abgabenordnung, Kommentar, 4. Auflage 2021 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Koenig, AO, § Rn.)
Kube, Hanno	Die Zukunft des Gemeinnützigkeitsrechts in der europäischen Marktordnung, IStR 2005, 469
Lautsch, Ricarda; Unger, Sebastian	Zivilgesellschaft zwischen Binnenmarkt und Demokratie Zur Prüfung des ungarischen NGO-Transparenzgesetzes durch den EuGH, npoR 2021, 173

Leisner-Egensberger, Anna	Politische Betätigung auf dem Minenfeld des Gemeinnützigkeitsrechts, NJW 2019, 964
Lindner, Claudia	Grundlagen eines europäischen Gemeinnützigkeitsstatuts, 2018
Meyer, Jürgen; Hölscheidt, Sven (Hrsg.)	Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Kommentar, 5. Auflage 2019 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Meyer/Hölscheidt, Charta der Grundrechte der EU, Präambel, Rn.)
Moench, Dietmar; Weinmann, Norbert; Kien-Hümbert, Petra	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 97. Ergänzungslieferung, Stand September 2022 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Moench/Weinmann, ErbStG, § Rn.)
Musil, Andreas	Die Entwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts in der AO - 100 Jahre Geschichte und Zukunftsperspektiven, StuW 2020, 171
Musil, Andreas	Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2009, 2453
Musil, Andreas; Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.)	Europäisches Steuerrecht, Kommentar, 2. Auflage 2022 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, §/Art. Rn.)
Nettesheim, Martin (Hrsg.)	Grabitz/Hilf/Nettesheim Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV, Kommentar, 77. Ergänzungslieferung, Stand Mai 2022 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Vertrag, Art. Rn.)
von Oertzen, Christian; Loose, Matthias (Hrsg.)	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 2. Auflage 2020 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: von Oertzen/Loose, ErbStG, § Rn.)
Ort, Manfred	Finanzierung und Mittelverwendung gemeinnütziger Organisationen in: Gemeinnützigkeit, DStJG Band 26, 2003 (zitiert: <i>Orth</i> , DStJG 26 (2003))
Ort, Manfred	Gemeinnützige Personengesellschaften, DStR 2022, 864
Ort, Manfred	Mittelzuwendungen i. S. d. § 58 Nr. 1 AO und zeitnahe Mittelverwendung, BB 2022, 23
Paqué, Karl-Heinz	Philanthropie und Steuerpolitik eine ökonomische Analyse der Förderung privater Wohltätigkeit, 1986 (zitiert: <i>Paqué</i> , Philanthropie und Steuerpolitik)
v. Proff, Maximilian Freiherr	Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit nach dem Persche-Urteil des EuGH, IStR 2009, 371

Reimer, Ekkehart; Ribbrock, Martin	Gemeinnützigkeit auch für ausländische Körperschaften?, RIW 2005, 611
Richter, Andreas (Hrsg.)	Stiftungsrecht, Handbuch, 2019 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn.)
Schäfers, Bernadette	BFH Beschl. v. 14.7.2004 – I R 94/02, mAnm Schäfers, IStR 2004, 752
Schauhoff, Stephan; Kirchhain, Christian (Hrsg.)	Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § Rn.)
Schauhoff, Stephan; Helios, Marcus	Gutachterliche Stellungnahme im Auftrag des Observatoriums für die Entwicklung der sozialen Dienste in Europa Regelungen zur Gemeinnützigkeit in Deutschland und anderen europäischen Staaten im Verhältnis zum rechtlichen und politischen Rahmen der Europäischen Union, 2005 (zitiert: <i>Schauhoff/Helios</i> , Regelungen zur Gemeinnützigkeit in Deutschland und anderen europäischen Staaten)
Schauhoff, Stephan; Kirchhain, Christian	Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer, FR 2013, 301
Schauhoff, Stephan; Kirchhain, Christian	Was bringt der neue AO-Anwendungserlass für gemeinnützige Körperschaften?, DStR 2012, 261
Schaumburg, Harald (Hrsg.)	Internationales Steuerrecht, Handbuch, 5. Auflage 2023 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht)
Schaumburg, Harald; Englisch, Joachim (Hrsg.)	Europäisches Steuerrecht, Handbuch, 2. Auflage 2020 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht)
Schienze-Ohletz, Tanja	Internationales Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht unerwünscht?, BB 2018, 221
Schmidt, Benjamin	Europäische Gemeinnützigkeit, 2020
Schwarze, Jürgen; Hatje, Armin	von der Groeben/Schwarze/Hatje Europäisches Unionsrecht, Kommentar, 7. Auflage 2015 (<i>Bearbeiter</i> in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, AEUV, Art. Rn.)
Seer, Roman	BFH Urt. v. 10.01.2019 – V R 60/17, mAnm. Seer, JZ 2019, 509
Seer, Roman	Entnahme zum Buchwert bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine gemeinnützige GmbH oder Stiftung. Zur Reichweite des sog. Buchwertprivilegs des § 6 I Nr. 4 S. 5 EStG, GmbHR 2008, 785

Seer, Roman	Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung in: Gemeinnützigkeit, DStJG Band 26, 2003 (zitiert: <i>Seer</i> , DStJG 26 (2003))
Seer, Roman; Brandis, Peter; Loose, Matthias; Drüen, Klaus-Dieter; Krumm, Marcel	Tipke/Kruse Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 172. Ergänzungslieferung, Stand Oktober 2022 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Tipke/Kruse, AO, § Tz.)
Seer, Roman; Unger, Sebastian	Neue Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht, FR 2021, 564
Seer, Roman; Wolsztyński, Christian	Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand: Eine Untersuchung zur Gemeinnützigkeit privatrechtlicher Körperschaften in staatlicher (Mit-)Trägerschaft, 2020 (zitiert: <i>Seer/Wolsztyński</i> , Steuerliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand)
Söhn, Hartmut; Heuermann, Bernd; Wolfgang, Hans-Michael (Hrsg.)	Hübschmann/Hepp/Spitaler Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 263. Ergänzungslieferung, Stand Juli 2021 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp.), AO, § Rn.; danach <i>Bearbeiter</i> in: HHSp., AO, § Rn.)
Streckenbach, Philipp	Die Förderung der Allgemeinheit als gemeinnütziger Zweck nach § 52 Abs. 1 AO: Zur Begrenzung des Kreises der Geförderten anhand personenbezogener Merkmale, 2021 (zitiert: <i>Streckenbach</i> , Die Förderung der Allgemeinheit)
Streinz, Rudolf (Hrsg.)	EUV / AEUV, Kommentar, 3. Auflage 2018 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Streinz, AEUV, Art. Rn.)
Thömmes, Otmar; Nakhai, Katja	Aktuelle EG-rechtliche Entwicklungen auf dem Gemeinnützigkeitssektor, IStR 2006, 164
Treiber, Andreas (Hrsg.)	Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 95. Ergänzungslieferung, Stand Juni 2022 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> in: Sölch/Ringleb, UStG, § Rn.)
Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts	Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Band 40, 1988 (zitiert: Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Gutachten)
Unger, Sebastian	BFH Urt. v. 22.3.2018, X R 5/16, mAnm. Unger, npoR 2019, 24
Unger, Sebastian	Steuerbegünstigung grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit im Binnenmarkt - Vorgaben des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts im Lichte der unionalen Grundfreiheiten, DStZ 2010, 154

- Walz, Wolfgang Rainer; von Auer, Ludwig; von Hippel, Thomas Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa: rechtsvergleichende, rechtsdogmatische, ökonomische soziologische Untersuchungen, 2007
(zitiert: *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa)
- Weitemeyer, Birgit Zur Zulässigkeit politischer Betätigungen von gemeinnützigen Organisationen nach dem Attac-Urteil des BFH, npoR 2019, 97
- Weitemeyer, Birgit; Bornemann, Elias Problemstellungen gemeinnütziger Tätigkeit mit Auslandsbezug, FR 2016, 437
- Weitemeyer, Birgit; Schauhoff, Stephan; Achatz, Markus Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor MwStSystRL, deutsches und österreichisches UStG, 2019
- Weiten, Philipp; Feldner, Michael Überlegungen zur Steuerbefreiung ausländischer gemeinnütziger Körperschaften in Deutschland, ZErB 2013, 88
- Winheller, Stefan; Geibel, Johannes; Jachmann-Michel, Monika Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, Kommentar, 2. Auflage 2020
(zitiert: *Bearbeiter* in: NK-GemR)
- Wöffen, Tim Der Europäische Verein – Entwicklungsstand und Entwicklungsperspektiven, npoR 2022, 183
- Wünschig, Dirk Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts: eine Untersuchung nach "Stauffer" und "Persche" bei gleichzeitiger Kritik an der Neufassung des Gemeinnützigkeitsrechts nach dem Jahressteuergesetz 2009, 2011
(zitiert: *Wünschig*, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts)

A. Einleitung

Die Regelungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts basieren zum Teil wenig verändert auf Grundsätzen, deren Entwicklungshistorie weiter zurückreicht als die Entstehung sowohl der Europäischen Union als auch der Bundesrepublik Deutschland.¹ Seit dem Übergang von Besteuerungskompetenzen bezüglich der direkten Steuern auf das Reich durch die Weimarer Reichsverfassung wurde das Rechtsgebiet auf nationaler Ebene vereinheitlicht.²

Die Kompetenz zur Ausgestaltung der direkten Steuern und damit auch des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts steht den Mitgliedstaaten zu und wurde nicht auf die Europäische Union übertragen. Zur Herausbildung eines europäisch einheitlichen Gemeinnützigkeitsrechts durch positive Integration ist es bislang nicht gekommen. Als ein in seinem Kernbereich nicht wirtschaftlich zentriertes Rechtsgebiet konnte sich das Gemeinnützigkeitsrecht des Einflusses der europäischen Integration lange weitgehend entziehen. Die Internationalisierung gemeinnützigkeitsrechtlicher Sachverhalte hat den Regelungsbereich jedoch zum Ziel negativer Integration gemacht.

Durch die Entwicklung der Europäischen Union über eine Wirtschafts- und Währungsunion hinaus und die Herausbildung gemeinsamer Ziele und Werte wird zivilgesellschaftliches Engagement als Aspekt des gesellschaftlichen Lebens in Europa entgrenzt. Die Förderung steuerbegünstigter Zwecke etwa in den Bereichen von Wissenschaft und Forschung oder im Umweltschutz sind in Zeiten eines zusammenwachsenden Europas auf nationaler Ebene nicht mehr nationalstaatlich eingegrenzt zu verwirklichen.³ Eine ausländische Körperschaft kann die gemeinnützigen Zwecke der Abgabenordnung ebenso wie eine inländische Körperschaft verwirklichen, und eine steuerbegünstigte Körperschaft kann auch im Ausland tätig werden, was die Frage nach der steuerlichen Berücksichtigung dieser grenzüberschreitenden Tätigkeiten und der Zuwendung an diese Körperschaften aufwirft.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf die Regelungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts angenommen und durch seine Rechtsprechung festgelegt, wie die Berücksichtigung grenzüberschreitender gemeinnütziger

¹ Vgl. *Geserich* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rn. A 120 ff.

² *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 37 ff.

³ Vgl. *Fischer*, FR 2008, 752.

Tätigkeiten durch die Mitgliedstaaten auszugestalten ist und welche Regelungsbefugnisse den Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Kompetenzen zustehen.

Auf diese Vorgaben hat der Gesetzgeber in den vergangenen Jahren mit der mehrfachen Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts reagiert, ohne jedoch eine grundlegende systematische Änderung der traditionellen Anforderungen des Rechtsgebiets herbeizuführen. Im Zusammenhang mit der Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben wurde versucht, die bestehenden Regelungsspielräume dahingehend auszunutzen, das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht entgegen einer umfassenden Europäisierung zu reationalisieren.

Zuletzt reformierte der Gesetzgeber das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020).⁴ Zu einer umfassenden Überarbeitung der Regelungen bezüglich grenzüberschreitender Sachverhalte kam es dabei nicht. Insbesondere Änderungen in § 58 AO und die Einführung von Regelungen, um ein zentrales und öffentliches Zuwendungsempfängerregister unter zentraler Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern zu schaffen, entfalten ihre Wirkung jedoch auch im Rahmen grenzüberschreitender gemeinnützigkeitsrechtlicher Sachverhalte.

Die gegenwärtigen Regelungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts enthalten weiterhin Verstöße gegen die unionsrechtlichen Grundfreiheiten und behindern grenzüberschreitendes zivilgesellschaftliches Engagement – insbesondere für im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften.

Zu Beginn der vorliegenden Arbeit wird ein Überblick über die Regelungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts in ihrer gegenwärtigen Fassung gegeben (B.), um die grundlegenden Prinzipien und Inhalte der steuerlich förderungswürdigen Betätigungen nach nationalem Recht aufzuzeigen. Daraufhin wird der Einfluss der unionsrechtlichen Grundfreiheiten auf diese Materie betrachtet (C.). Dazu werden der Ursprung der negativen Integrationswirkung der Grundfreiheiten (C. I.), der Inhalt der diesbezüglichen Rechtsprechung des EuGH (C. II.) sowie die gesetzlichen Maßnahmen untersucht, die der Gesetzgeber zur Umsetzung dieser Vorgaben ergriffen hat (C. III.). Sodann werden die noch bestehenden Verstöße gegen die festgestellten grundfreiheitlichen Vorgaben im geltenden Recht beleuchtet (C.IV.) und

⁴ Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

Reformvorschläge zur steuerlichen Berücksichtigung grenzüberschreitender gemeinnütziger Tätigkeiten erarbeitet (D.). Zuletzt wird ein zusammenfassendes Fazit formuliert (E.).

B. Nationales Gemeinnützigkeitsrecht

Zunächst wird ein Überblick über den Regelungsbereich des nationalen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts gegeben.

Das Gemeinnützigkeitsrecht stellt kein eigenständiges und abgeschlossenes Rechtsgebiet dar.⁵ Vielmehr bezieht es seinen allgemeinen und seinen besonderen Teil aus der Abgabenordnung in Verbindung mit verschiedenen Einzelsteuergesetzen.

I. Allgemeiner Teil des Gemeinnützigkeitsrechts

Der Regelungskern des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts liegt in den §§ 51 bis 68 AO. Sie normieren die Voraussetzungen für die Erlangung des Gemeinnützigkeitsstatus⁶ und bilden den allgemeinen Teil des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts. Auf dieses Regelungsnetzwerk wird in den Einzelsteuergesetzen verwiesen, und seine Voraussetzungen müssen erfüllt sein, wenn ein Gesetz eine Steuervergünstigung als Rechtsfolge der ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke gewährt.⁷ Diese steuerbegünstigten Zwecke werden in den §§ 52 bis 54 AO als gemeinnützige, kirchliche und mildtätige Zwecke definiert. Die §§ 55 bis 57 AO legen fest, nach welchen Grundsätzen sich die Art der Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke richten muss.

Diese Grundsätze einer gemeinnützigen Tätigkeit sind für die Rechtsfolgenwirkung des Gemeinnützigkeitsrechts entscheidend. Sie verbinden eine grundsätzlich gemeinnützige und eine steuerlich förderungswürdige gemeinnützige Tätigkeit miteinander. Wenn im Folgenden von Gemeinnützigkeit und gemeinnütziger Tätigkeit gesprochen wird, ist stets lediglich eine solche gemeint, die im Rahmen der Abgabenordnung als steuerlich förderungswürdig anerkannt ist. Des Weiteren werden im Folgenden mit gemeinnützigen Tätigkeiten grundsätzlich gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO angenommen, wenn nicht ausdrücklich nur einer dieser Bereiche untersucht wird.

⁵ Vgl. *Musil* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp.), AO, § 52 Rn. 7.

⁶ Siehe zum Verfahren der Gemeinnützigkeitsprüfung unten S. 48 f.

⁷ Vgl. § 51 Abs. 1 AO.

Von den allgemeinen Grundsätzen der Zweckverfolgung enthalten die darauffolgenden Regelungen zahlreiche Ausnahmen. Der allgemeine Teil des Gemeinnützigkeitsrechts kodifiziert weiterhin zwingende Anforderungen an die Satzung, die tatsächliche Geschäftsführung sowie an die Mittelverwendung und die Mittelbeschaffung einer gemeinnützigen Körperschaft.

1. Körperschaften

Von den Regelungen des allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts werden gemäß § 51 Abs. 1 AO nur Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des KStG erfasst. Dies sind somit gemäß § 1 KStG Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung [GmbH])⁸ einschließlich optierender Gesellschaften im Sinne des § 1a KStG,⁹ Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.¹⁰ In der Praxis sind der Verein, die GmbH und die Stiftung am relevantesten.¹¹

Die Auflistung in § 1 KStG erfasst grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Ob eine Körperschaft jedoch für eine Berücksichtigung im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts unbeschränkt steuerpflichtig sein muss, wird innerhalb von § 51 AO nicht normiert.¹² Es ist somit an dieser Stelle nicht ausgeschlossen, dass auch ausländische Körperschaften erfasst werden. Um eine Körperschaft im Sinne des § 51 AO darzustellen, muss eine ausländische Körperschaft jedoch immer bei einem Typenvergleich mit einer inländischen Körperschaft vergleichbar sein. Zu ermitteln ist hier, ob die fragliche ausländische Organisation nach ihren wirtschaftlichen und rechtlichen Strukturen sowie den leitenden Gedanken des deutschen Steuerrechts mit einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des KStG vergleichbar ist. Die Qualifikation einer Rechtspersönlichkeit der ausländischen

⁸ *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 51 Tz. 3; nicht ausdrücklich in § 1 KStG genannt, aber gemäß § 5a GmbHG erfasst: Unternehmensgesellschaft (haftungsbeschränkt); vgl. *Musil* in: HHSp., AO, § 51 Rn. 21.

⁹ Zur Gemeinnützigkeit optierender Personengesellschaften vgl. *Orth*, DStR 2022, 864 mwN.

¹⁰ Im Folgenden werden die aufgelisteten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen zusammengefasst als Körperschaften bezeichnet.

¹¹ *van Randenborgh* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 1 Rn. 4.

¹² *Hoffmann*, Die Europarechtskonformität des deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, S. 7; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 51 Tz. 4.

Organisation nach dem Recht des Sitzstaates ist für das Vorliegen der Vergleichbarkeit nicht maßgebend.¹³

Besondere Anforderungen für ausländische Körperschaften hinsichtlich einer Steuervergünstigung aufgrund der Gemeinnützigkeit werden auf Rechtsfolgenebene der Einzelsteuergesetze aufgestellt.¹⁴

2. Untergliederungen einer Körperschaft

Einzelne funktionale Untergliederungen von Körperschaften gelten gemäß § 51 Abs. 1 S. 3 AO nicht als selbständige Steuersubjekte und können somit nicht unabhängig als gemeinnützig anerkannt werden. Eine funktionale Untergliederung kann etwa ein eingetragener Verein mit eigener Satzung sein. Ein solcher Verein wäre ohne die Regelung in § 51 Abs. 1 S. 3 AO selbst eine Körperschaft im Sinne von § 51 Abs. 1 S. 2 AO. Er stellt sich jedoch dann als gemeinnützigkeitsrechtlich unselbständige Untergliederung dar, wenn er einem Hauptverein untergeordnet ist, wenn sich etwa die Zwecke des Untervereins nach denen des Hauptvereins richten oder letztere Vorrang genießen¹⁵ und wenn er sich als Teil dieses Hauptvereins darstellt, etwa weil seine Mitglieder automatisch Mitglieder des Hauptvereins sind oder weil der untergeordnete Verein selbst Mitglied des Hauptvereins ist.¹⁶

Im Fall einer funktionalen Untergliederung gemäß § 51 Abs. 1 S. 3 AO ist der Hauptverein oder die Hauptkörperschaft allein das Steuersubjekt im Rahmen der Steuervergünstigungen aufgrund der Gemeinnützigkeit.¹⁷ Unselbständige Untergliederungen einer gemeinnützigen Körperschaft, die ohne die Hauptkörperschaft keine eigene Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG darstellen würden, fallen auch ohne Anwendung von § 51 Abs. 1 S. 3 AO unter die gemeinnützigkeitsrechtliche Einschätzung bezüglich der Hauptkörperschaft.¹⁸ Die Regelung in § 51 Abs. 1 S. 3 AO stellt eine Missbrauchsvermeidungsnorm dar. Sie soll verhindern, dass eine Körperschaft durch die Aufspaltung in zivilrechtlich eigenständige Abteilungen mehrfach Nutzen aus den Freibeträgen innerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts und der

¹³ BFH Urt. v. 15.3.1995 – II R 24/91, BStBl. II 1995, 653; Beschl. v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521; Urt. v. 25.10.2016 – I R 54/14, BStBl. II 2017, 1216; *Gersch* in: Klein, AO, § 51 Rn. 5.

¹⁴ *Gersch* in: Klein, AO, § 51 Rn. 5; *Wünschig*, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, S. 37; vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG.

¹⁵ Dieser Vorrang muss rechtlich gesichert und durchsetzbar sein. *Musil* in: HHSp., AO, § 51 Rn. 36.

¹⁶ *Gersch* in: Klein, AO, § 51 Rn. 10.

¹⁷ *Musil* in: HHSp., AO, § 51 Rn. 34.

¹⁸ *Musil* in: HHSp., AO, § 51 Rn. 35.

Einzelgesetze ziehen kann.¹⁹ Dabei entfaltet § 51 Abs. 1 S. 3 AO seine Wirkung lediglich als steuerliche Fiktion. Er lässt etwa das Vereinsrecht unberührt und greift daher nicht in die vereinsrechtliche Organisationsfreiheit nach Art. 9 Abs. 1 GG ein.²⁰

Von den funktionalen Untergliederungen sind die regionalen Untergliederungen abzugrenzen. Diese können unter Umständen als selbständige Steuersubjekte steuerbefreit sein.²¹ Davon ist auszugehen, wenn sie eigene satzungsmäßige Organe haben, eine eigene Kasse führen und nach außen in eigenem Namen auftreten. Für eine Steuervergünstigung müssen dann jedoch alle Voraussetzungen an eine gemeinnützige Satzung durch jede Untergliederung selbst erfüllt werden.²²

3. Inlandsbezug

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht ist mit dem Eingriff seiner Rechtsfolgen in das Recht der direkten Steuern traditionell national geregelt und begrenzt.²³ Eine ausländische Körperschaft kann jedoch ebenso wie eine inländische Körperschaft gemeinnützige Zwecke fördern, und eine steuerbegünstigte Körperschaft kann auch im Ausland tätig werden. Wenn eine solche Körperschaft in einem Zusammenhang mit dem Inland tätig wird, ist fraglich, wie sie nach dem nationalen Steuerrecht zu behandeln ist und ob ihr Steuervergünstigungen aufgrund der Erlangung des Gemeinnützigkeitsstatus zustehen. Diese Fragen stellen sich ebenso im Fall einer grenzüberschreitenden Spende ins Ausland.

Für den Fall, dass die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht werden, setzt die Steuervergünstigung nach geltendem Recht gemäß § 51 Abs. 2 AO voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich der Abgabenordnung haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.²⁴ Die beiden Voraussetzungen dieser Regelung müssen nur alternativ vorliegen.²⁵ Der Inlandsbezug in § 51 Abs.2 AO umfasst alle

¹⁹ BT-Drs. 11/5582 v. 7.11.1989; *Koenig* in: *Koenig*, AO § 51 Rn. 17; *Märtens* in: *Gosch*, KStG, § 5 Rn. 181; *Musil* in: *HHSp.*, AO, § 51 Rn. 32.

²⁰ *Musil* in: *HHSp.*, AO, § 51 Rn. 33.

²¹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 2.100; *Märtens* in: *Gosch*, KStG, § 5 Rn. 183.

²² AEAO zu § 51, Nr. 2; *Märtens* in: *Gosch*, KStG, § 5 Rn. 183.

²³ Vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 480; *Gersch* in: *Klein*, AO, Vor § 51 Rn. 10.

²⁴ § 51 Abs. 2 AO.

²⁵ *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 51 Tz. 6.

steuerbegünstigten Zwecke der Abgabenordnung.²⁶ Die Voraussetzungen müssen neben den sonstigen Bedingungen des Gemeinnützigkeitsstatus der §§ 51 ff. AO erfüllt sein.²⁷

In der ersten Variante des Inlandsbezugs müssen natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich der Abgabenordnung haben, gefördert werden. Hierbei kommt es nicht auf die Staatsangehörigkeit der geförderten Personen an.²⁸ Es wird lediglich auf den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt abgestellt, was dazu führt, dass diese Variante nur erfüllt ist, wenn natürliche Personen gefördert werden, die selbst in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind.²⁹ Juristische Personen und Personenvereinigungen werden an dieser Stelle nicht erfasst.³⁰

Falls keine Personen gefördert werden, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, müsste eine Körperschaft grundsätzlich darlegen, dass ihre Tätigkeit neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann. Eines spürbaren oder messbaren Einflusses auf das Ansehen Deutschlands im Ausland bedarf es nicht.³¹

Die Finanzverwaltung gewährt den im Inland ansässigen Körperschaften an dieser Stelle eine Nachweiserleichterung. Ihnen kommt eine Indizwirkung zugute. Danach ist der Inlandsbezug in seiner zweiten Variante immer dadurch erfüllt, dass inländische Körperschaften „sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke im Ausland beteiligen (Indizwirkung).“³²

Der Inlandsbezug in § 51 Abs. 2 AO kann auch durch ausländische Körperschaften erfüllt werden. An dieser Stelle wird nicht differenziert, ob die ausländische Körperschaft aus einem EU- bzw. EWR-Mitgliedstaat oder aus einem Drittstaat stammt. Der Inlandsbezug kann durch eine ausländische Körperschaft erfüllt sein, wenn sie die steuerbegünstigte Tätigkeit teils in Deutschland verwirklicht oder hier lebende Personen fördert. Diese dürfen sich zu diesem Zweck im Ausland aufhalten.³³ Eine Verwirklichung des Inlandsbezugs in seiner zweiten

²⁶ Gersch in: Klein, AO, § 51 Rn. 15; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 3.14.

²⁷ AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 4 S. 1.

²⁸ AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 1 S. 3.

²⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 3.15.

³⁰ Koenig in: Koenig, AO, § 51 Rn. 20; Musil in: HHSp., AO, § 51 Rn. 46.

³¹ AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 2 S. 2.

³² AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 2 S. 3.

³³ AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 3 S. 1.

Variante durch ausländische Körperschaften ist nach der Finanzverwaltung nicht grundsätzlich ausgeschlossen, wenngleich an dieser Stelle die Indizwirkung entfällt.³⁴

4. Extremistische Gruppierungen

Gemäß § 51 Abs. 3 S. 1 AO sind solche Körperschaften von der Erlangung des Gemeinnützigkeitsstatus ausgeschlossen, die Bestrebungen im Sinne von § 4 des BVerfSchG fördern und dem Gedanken der Völkerverständigung zuwiderhandeln. Bestrebungen im Sinne von § 4 BVerfSchG sind solche, die sich gegen den Bestand oder die Sicherheit des Bundes oder eines Landes oder gegen die freiheitlich demokratische Grundordnung als solche richten.³⁵ Auch vor Einführung von § 51 Abs. 3 AO war es die gefestigte Ansicht der Rechtsprechung, dass die Verfolgung verfassungsfeindlicher Ziele und Tätigkeiten nicht gemeinnützig sein kann.³⁶

In § 51 Abs. 3 S. 2 AO ist eine widerlegliche Vermutung festgehalten, dass eine Körperschaft, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt ist, die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt.

Durch § 51 Abs. 3 S. 3 AO wird die Finanzverwaltung in die Überwachung extremistischer Organisationen einbezogen.³⁷ Danach ist sie dazu verpflichtet, der Verfassungsschutzbehörde Tatsachen mitzuteilen, die einen Verdacht von Bestrebungen im Sinne des Satzes 1 begründen. Dies gilt unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum solche Tatsachen bestehen und bekannt geworden sind.³⁸ Dieser Verdacht muss sich aus der Satzung oder einem tatsächlichen Verhalten ergeben. Eine bloße innere Gesinnung ist durch das Finanzamt nicht zu prüfen oder zu berücksichtigen.³⁹

5. Steuerbegünstigte Zwecke

Um den Status der Gemeinnützigkeit zu erlangen, muss eine Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke verfolgen. Diese gliedern sich in gemeinnützige (§ 52 AO), mildtätige (§ 53 AO) und

³⁴ AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 3 S. 2.

³⁵ § 4 Abs. 1 BVerfSchG.

³⁶ Gersch in: Klein, AO, § 51 Rn. 30 mwN.

³⁷ Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 51 Tz. 11.

³⁸ AEAO zu § 51, Nr. 12.

³⁹ Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 51 Tz. 11.

kirchliche (§ 54 AO) Zwecke auf. Diese einzelnen aufgegliederten Zwecke sind untereinander gleichrangig und voneinander unabhängig.⁴⁰

a) Gemeinnützige Zwecke

Gemäß § 52 Abs. 1 S. 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

Grundsätzlich kann die Allgemeinheit durch eine Vielzahl verschieden motivierter und vollzogener Tätigkeiten gefördert werden. Auch eine aus eigennützigen Motiven durchgeführte Tätigkeit kann der Allgemeinheit zugutekommen.⁴¹ Um jedoch den Tatbestand von § 52 Abs. 1 S. 1 AO zu erfüllen, muss diese Förderung selbstlos erfolgen. Die Selbstlosigkeit der steuerbegünstigten Tätigkeit wird in § 55 AO weitergehend erfasst.

aa) Förderung der Allgemeinheit

Kernbestandteil der gemeinnützigen Zwecke ist die Förderung der Allgemeinheit, die als unbestimmter Rechtsbegriff von § 52 Abs. 1 S. 2 und 3 AO eingegrenzt wird. Die Allgemeinheit muss auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos gefördert werden.⁴²

Der geförderte Gemeinwohlzweck muss, zur steuerlichen Berücksichtigung, einem der Zwecke des § 52 Abs. 2 S. 1 AO entsprechen. Diese Zweckförderung ist darüber hinaus nur unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO als Förderung der Allgemeinheit anzusehen.

(1) Allgemeinheit und Einzelinteressen

Begrifflich umschreibt die Förderung der Allgemeinheit im Sinne von § 52 Abs. 1 AO eine Tätigkeit, die nicht lediglich den Interessen eines Einzelnen oder einer einzelnen Gruppe dient. Durch die Förderung der Allgemeinheit soll das Gemeinwohl auf dem Gebiet des jeweiligen Zwecks gefördert werden.⁴³ Nach der Negativabgrenzung in § 52 Abs. 1 S. 2 AO ist die Förderung der Allgemeinheit nicht gegeben, wenn der Kreis der geförderten Personen fest abgeschlossen ist oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen

⁴⁰ *Musil* in: HHSp., AO, § 51 Rn. 8.

⁴¹ Vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 52 Tz. 2.

⁴² § 52 Abs. 1 S. 1 AO.

⁴³ BFH Urt. v. 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 112; *Musil* in: HHSp., AO, § 52 Rn. 25; *Seer*, DStJG 26 (2003), S. 11.

Merkmale, dauerhaft nur klein sein kann. Der Kreis der Begünstigten darf zum Beispiel nicht abschließend mit der Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens verknüpft sein.⁴⁴ Ein aus anderen Gründen faktisch klein ausfallender Kreis der Begünstigten allein steht jedoch der Erlangung des Gemeinnützigkeitsstatus nicht entgegen.⁴⁵ Auch eine geringe Anzahl an geförderten Personen kann einen Ausschnitt aus der Allgemeinheit bilden, solange es sich nicht um einen fest abgeschlossenen Personenkreis handelt.⁴⁶ Demgegenüber kann jedoch nicht uneingeschränkt davon ausgegangen werden, dass eine Förderung der Allgemeinheit gegeben ist, nur weil faktisch eine große Anzahl an Personen gefördert wird.⁴⁷

Nicht jede Begrenzung des Personenkreises ist gemeinnützigkeitsschädlich. Für eine gemeinnützige Körperschaft besteht keine generelle Verpflichtung, jedermann aufzunehmen.⁴⁸ Eine Beschränkung des Personenkreises darf jedoch nicht auf sachfremden Erwägungen beruhen.⁴⁹ Dazu müssen sich die einschränkende Merkmale am geförderten Zweck orientieren und diesem dienen. Eine Einschränkung des Mitgliederkreises aus nicht sachfremden Erwägungen ist etwa eine Begrenzung der Mitgliederzahl eines Sportvereins, wenn diese zweckmäßig den zur Verfügung stehenden Kapazitäten entspricht und wenn bei Übersteigen dieser Mitgliederzahl die Förderung des Zwecks nicht in gleichem Maß erfolgen kann.⁵⁰ Auch bei einer Einschränkung des Mitgliederzugangs im Zuge einer geschlechtsbezogenen Differenzierung müssen sachliche Gründe vorliegen, um der Förderung der Allgemeinheit nicht entgegenzustehen.⁵¹

(2) Verstoß gegen verfassungsmäßige Ordnung

Eine Förderung der Allgemeinheit ist auch bei einem Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder gegen die allgemeine Rechtsordnung ausgeschlossen.⁵²

bb) Förderung auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet

⁴⁴ § 52 Abs. 1 S. 2 AO.

⁴⁵ BFH Urt. v. 23.6.1988 – IV R 21/86, BStBl. II 1988, 890, zur mittelbaren Förderung der Allgemeinheit bei einem abgeschlossenen Personenkreis; *Musil* in: HHSp., AO, § 52 Rn. 65 mwN.

⁴⁶ Vgl. BFH Urt. v. 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482.

⁴⁷ *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 52 Tz. 11.

⁴⁸ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 3.53; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 52 Tz. 11.

⁴⁹ *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 52 Tz. 10.

⁵⁰ BFH Urt. v. 13.12.1978 – I R 64/77, BStBl. II 1979, 488.

⁵¹ BFH Urt. v. 17.5.2017 – V R 52/15, BStBl. II 2018, 2018; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 3.49.

⁵² *Gersch* in: Klein, AO, § 52 Rn. 2; ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteilsauflistung bei *Musil* in: HHSp., AO, § 52 Rn. 31.

Die Allgemeinheit muss, zur Anerkennung des gemeinnützigen Handelns einer Körperschaft, auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet gefördert werden. Inhaltlich erscheinen diese Merkmale in erhöhtem Maß konturlos und schwer voneinander abgrenzbar.⁵³ Beinahe jede Fördertätigkeit zieht einen Einfluss auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet nach sich.

Der Förderung auf materiellem Gebiet unterfällt insbesondere die Förderung der Jugend- und Altenhilfe (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO), des öffentlichen Gesundheitswesens (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO) und der Wohlfahrt (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 9 AO).⁵⁴

Tätigkeiten im Rahmen der Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO), von Bildung und Erziehung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO) sowie von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO) erfolgen als Förderung der Allgemeinheit auf geistigem Gebiet.⁵⁵

Die Förderung auf sittlichem Gebiet ist die Förderung des friedlichen Zusammenlebens und des Moralischen. Eine solche ist etwa bei Förderung der Religion (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) oder der internationalen Gesinnung und der Völkerverständigung (§ 52 Abs. 2 S. 2 Nr. 13 AO) anzunehmen.⁵⁶

Die Allgemeinheit wird gefördert, wenn die verfolgten Zwecke vorangebracht, verbessert oder vervollkommnet werden.⁵⁷ Eine Finalität der Förderung ist nicht zwingend erforderlich, wenn auch die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft gemäß § 65 Abs. 1 AO auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des verfolgten steuerbegünstigten Zwecks gerichtet sein muss.⁵⁸ Auch vorbereitende Maßnahmen können bereits als Förderung des begünstigten Zwecks angesehen werden.⁵⁹

cc) Katalog der gemeinnützigen Zwecke

⁵³ Vgl. *Musil* in: HHSp., AO, § 52 Rn. 43; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 52 Tz. 7.

⁵⁴ *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 52 Tz. 6.

⁵⁵ *Kraus* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 6 Rn. 26; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 52 Tz. 6.

⁵⁶ *Kraus* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 6 Rn. 26; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 52 Tz. 6.

⁵⁷ BFH Urt. v. 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391.

⁵⁸ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 114; *Orth*, DStJG 26 (2003), S. 179.

⁵⁹ BFH Urt. v. 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482.

Die Regelung in § 52 Abs. 2 S. 1 AO konkretisiert die Auslegung der Förderung der Allgemeinheit und enthält einen Katalog von 26 Zwecken, deren Förderung, unter den Voraussetzungen des Absatzes 1, als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen sind.⁶⁰ Der Katalog der gemeinnützigen Zwecke hat durch vergangene Reformen eine stetige Erweiterung erfahren⁶¹ und folgt seit dem Veranlagungszeitraum 2007 grundsätzlich einer abschließenden Formulierung.⁶² Dieser abschließende Charakter wird jedoch durch die Öffnungsklausel in § 52 Abs. 2 S. 2 AO durchbrochen.⁶³ Danach kann ein Förderzweck, der unter keine Nummer in § 52 Abs.1 S. 1 AO fällt, als gemeinnützig anerkannt werden, sofern durch ihn die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird. Die Entscheidung über die Anerkennung der Zwecke im Sinne der Öffnungsklausel obliegt gemäß § 52 Abs. 2 S. 3 AO den Finanzbehörden der Länder.

b) Mildtätige Zwecke

Mildtätige Zwecke im Sinne von § 53 AO werden verfolgt, wenn die Tätigkeit der Körperschaft darauf gerichtet ist, hilfsbedürftige Personen selbstlos zu unterstützen. Die notwendige Bedürftigkeit der zu unterstützenden Personen wird in § 53 Nr. 1, 2 AO näher erfasst. Diese Bedürftigkeitsgründe sind voneinander unabhängig und gleichrangig.⁶⁴

Aufgrund der Eigenständigkeit der Verfolgung mildtätiger Zwecke von der Regelung der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke, sind die einschränkenden Merkmale von § 52 AO hier nicht einschlägig. Die Mildtätigkeit bildet gesetzlich nicht lediglich einen speziellen Fall gemeinnützigen Handelns.⁶⁵ Somit müssen die Voraussetzungen von § 52 Abs. 1 AO an dieser Stelle nicht berücksichtigt werden, was eine Förderung der Allgemeinheit durch die Verfolgung mildtätiger Zwecke nicht erforderlich macht.⁶⁶ Im Gegensatz zu gemeinnützigem Handeln kann der

⁶⁰ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 3.26 f.; *Musil* in: HHSp., AO, § 52 Rn. 10 mwN.

⁶¹ Zuletzt durch das JStG 2020, Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

⁶² *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 158; *Gersch* in: Klein, AO, § 52 Rn. 25; *Musil* in: HHSp., AO, § 52 Rn. 4; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 52 Tz. 1, 18. Seit der Neufassung durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10. Oktober 2007, BGBl. I 2007, 2332.

⁶³ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 3.26.

⁶⁴ *Gersch* in: Klein, AO, § 53 Rn. 2.

⁶⁵ Rein materiell liege in der Mildtätigkeit jedoch ein spezieller Fall der Gemeinnützigkeit, vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 53 Tz. 1 mwN; einschränkend *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 3.181.

⁶⁶ *Gersch* in: Klein, AO, § 53 Rn. 1; *Kraus* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 6 Rn. 81.

Kreis der unterstützten Personen bei mildtätigen Handlungen fest abgeschlossen und dauerhaft klein sein.⁶⁷

c) Kirchliche Zwecke

Neben der Verfolgung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke ist auch die Verfolgung kirchlicher Zwecke steuerlich begünstigt. Diese verfolgt eine Körperschaft dann, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.⁶⁸ Die Förderungszwecke werden in § 54 Abs. 2 AO im Rahmen einer Regelbeispielaufzählung konkretisiert.⁶⁹

Das Gemeinnützigkeitsrecht fördert nicht die Tätigkeit der anerkannten Religionsgemeinschaften als solche. Die Regelung in § 54 AO erfasst ausschließlich andere Körperschaften, die kirchliche Zwecke durch die Unterstützung öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften fördern.⁷⁰

Ob eine ausländische Körperschaft den Status einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne des § 54 AO hat, ist unter Berücksichtigung des Rechts des Sitzstaates zu ermitteln.⁷¹

6. Art der Förderung steuerbegünstigter Zwecke

Die Förderung steuerbegünstigter Zwecke allein ist im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts nicht in jeder Art ausreichend. Die Grundprinzipien der Förderung steuerbegünstigter Zwecke und somit die Grundvoraussetzungen für die Anerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus einer Körperschaft sind die Selbstlosigkeit, die Ausschließlichkeit und die Unmittelbarkeit des Handelns.⁷² Von diesen Prinzipien darf eine steuerbegünstigte Körperschaft lediglich in jenem Maß abweichen, das die Abgabenordnung ausdrücklich als unschädlich anordnet.⁷³ Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätze der Zweckerfüllungsmodalitäten sollen verhindern, dass eine gemeinnützige Körperschaft zu einem Vehikel eigenwirtschaftlicher Interessen ihrer

⁶⁷ Richter in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 40.

⁶⁸ § 54 Abs. 1 AO.

⁶⁹ Zu Regelungstechnik und Inhalt der Konkretisierung vgl. Musil in: HHSp., AO, § 54 Rn. 29; Richter in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 45.

⁷⁰ Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 54 Tz. 1.

⁷¹ BFH Urt. v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651; FG Köln 8.5.2019 – 9 K 1652/18, EFG 2019, 1445; Gersch in: Klein, AO, § 54 Rn. 2.

⁷² Koenig in: Koenig, AO, § 56 Rn. 1; Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 55 Tz. 1.

⁷³ Vgl. Richter in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 46.

Mitglieder wird.⁷⁴ Sie müssen gemäß § 59 AO in der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung der Körperschaft verankert sein. Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

a) **Selbstlosigkeit**

Der Grundsatz der Selbstlosigkeit ist der Angelpunkt der Förderungswürdigkeit einer gemeinnützigen Tätigkeit. Erst der Verzicht auf die Verfolgung und die Verwirklichung eigenwirtschaftlicher Interessen legitimiert die steuerliche Begünstigung der Zweckverfolgung.

Die Förderung aller steuerbegünstigten Zwecke muss selbstlos erfolgen, um steuerlich berücksichtigt zu werden.⁷⁵ Im Gemeinnützigkeitsrecht wird eine umfassend altruistische Handlungsmotivation vorausgesetzt und im Merkmal der Selbstlosigkeit im Regelungsgerüst des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts verankert.⁷⁶

Es ist keine isolierte Betrachtung der einzelnen Aktivitäten der Körperschaft vorzunehmen. Vielmehr ist auf die Gesamtfinalität des Handelns hinsichtlich des zu fördernden Zweckes abzustellen.⁷⁷ Es muss jedoch bei jeder einzelnen Tätigkeit nachvollzogen werden können, ob diese einem begünstigten und satzungsmäßigen Endzweck dient oder sich zu einem unabhängigen schädlichen Endzweck verselbstständigt.⁷⁸

Das Merkmal der Selbstlosigkeit wird in § 55 AO erfasst und mit weiteren Voraussetzungen ausgekleidet. Eine Körperschaft erfüllt einen steuerbegünstigten Zweck gemäß § 55 Abs. 1 AO dann selbstlos, wenn durch die Tätigkeit der Körperschaft nicht vorrangig eigenwirtschaftliche Zwecke, wie gewerbliche oder sonstige Erwerbszwecke, verfolgt werden und die Vorgaben zur gemeinnützigen Mittelverwendung erfüllt sind.⁷⁹ Eigenwirtschaftliche Zwecke dürfen weder zugunsten der Körperschaft noch zugunsten ihrer Mitglieder verfolgt werden.⁸⁰ Insbesondere

⁷⁴ *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 55 Tz. 1; *Unger* in: Gosch, AO, § 55 Rn. 2.

⁷⁵ § 52 Abs. 1 S. 1 AO; § 53 S. 1 AO; § 54 Abs. 1 AO.

⁷⁶ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 4.

⁷⁷ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 4.8; *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung, S. 30 ff.; *Seer/Wolsztynski*, Steuerliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 148 ff.; vgl. *Musil* in: HHSp., AO, § 56 Rn. 4.

⁷⁸ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 4.10.

⁷⁹ *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 49.

⁸⁰ AEAO zu § 55, Nr. 1 S. 1.

auch die Mehrung und die Ansammlung von Vermögen auf Ebene der Körperschaft ist nicht selbstlos und somit nicht gemeinnützig.⁸¹

Die zusätzlichen Voraussetzungen von § 55 AO umfassen Regeln bezüglich der gemeinnützigen Mittelverwendung durch die Körperschaft, den Grundsatz der Vermögensbindung sowie Vorgaben zu etwaigen Leistungen an die Mitglieder der Körperschaft.⁸²

b) Ausschließlichkeit

Ein weiteres Grundprinzip des Gemeinnützigkeitsrechts ist das Gebot der Ausschließlichkeit. Ausschließlichkeit liegt nach § 56 AO vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt. Die Verfolgung weiterer, nicht steuerbegünstigter Zwecke ist einer steuerbegünstigten Körperschaft untersagt.⁸³ Eine nur partiell gemeinnützige Zwecke verfolgende Körperschaft kann den Gemeinnützigkeitsstatus nicht erlangen.⁸⁴ Die Tätigkeiten der Körperschaft unterliegen ansonsten in Gänze der Steuerpflicht.⁸⁵

Das Gebot der Ausschließlichkeit wird jedoch nicht verletzt, wenn mehrere steuerbegünstigte Zwecke nebeneinander verfolgt werden, solange alle verfolgten Zwecke in der Satzung der Körperschaft verankert sind.⁸⁶

Dieses absolut formulierte Gebot wird im allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht jedoch vielfach durchbrochen und eingegrenzt.⁸⁷ Eine Einschränkung erfolgt etwa bereits durch die Regelungen des Gebots der Selbstlosigkeit in § 55 AO.⁸⁸ Danach sind eigenwirtschaftliche Zwecke wie gewerbliche oder sonstige Erwerbszwecke unschädlich, solange sie von nachrangiger Bedeutung sind.⁸⁹ Dies lässt sich darauf zurückführen, dass das Gebot der Ausschließlichkeit in seinem Regelungskern das Ziel erfasst, das eine Körperschaft durch ihre Tätigkeit verfolgt. Von

⁸¹ AEAO zu § 55, Nr. 1 S. 2.

⁸² *Gersch* in: Klein, AO, § 55 Rn. 1. Siehe unten S. 25 ff.

⁸³ AEAO zu § 56, Nr. 1 S. 1; BFH Urt. v. 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 496; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 4.6; *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 86.

⁸⁴ *Musil* in: HHSp., AO, § 56 Rn. 4; *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 85; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 56 Tz. 1 mwN.

⁸⁵ BFH Urt. v. 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 496; v. 23.2.2012 – V R 59/09, BStBl. II 2012, 544; *Gersch* in: Klein, AO, § 56 Rn. 1; *Koenig* in: Koenig, AO, § 56 Rn. 1; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 56 Tz. 1.

⁸⁶ AEAO zu § 56, Nr. 2; BFH Urt. v. 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 496; *Gersch* in: Klein, AO, § 56 Rn. 1; *Koenig* in: Koenig, AO, § 56 Rn. 1; *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 86; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 56 Tz. 1.

⁸⁷ *Gersch* in: Klein, AO, § 56 Rn. 2; vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 56 Tz. 4.

⁸⁸ *Koenig* in: Koenig, AO, § 56 Rn. 2.

⁸⁹ § 55 Abs. 1 AO.

diesem Regelungskern werden die einzelnen Maßnahmen zur Zielerreichung nicht berücksichtigt.⁹⁰

c) Unmittelbarkeit

Gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO muss eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre satzungsmäßigen Zwecke selbst und somit unmittelbar verfolgen.⁹¹

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz liegt in der Möglichkeit, eine Hilfsperson einzusetzen. Die Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke kann durch eine Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO unschädlich erfolgen, wenn nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.⁹² Dazu muss die Hilfsperson einen konkreten Auftrag der Körperschaft nach ihrer Weisung ausführen.⁹³ Der Körperschaft wird auferlegt, nachzuweisen, dass Inhalt und Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson durch die Körperschaft bestimmt und überwacht werden und satzungsgemäß sind.⁹⁴ Eine umfassende Beherrschung der Hilfsperson ist jedoch nicht zu erwarten. Entscheidend ist vielmehr, die Hilfsperson willentlich in die Verwirklichung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke einzuschalten.⁹⁵

Von der Regelung der Hilfspersonen werden keine Handlungen erfasst, die der Körperschaft bereits nach allgemeinen Grundsätzen als eigene zuzurechnen sind.⁹⁶

Insbesondere bei Einsetzung einer Hilfsperson in Verbindung mit einer Zweckverwirklichung im Ausland muss die Verpflichtung der Hilfsperson zum Zwecke der Nachweisführung vertraglich bestimmt sein.⁹⁷ Darüber hinaus muss die Körperschaft die weisungsgemäße Verwendung der Mittel sicherstellen.⁹⁸

⁹⁰ Hüttemann, DStJG 26 (2003), S. 58; Musil in: HHSp., AO, § 56 Rn. 4; Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 56 Tz. 2.

⁹¹ AEAO zu § 57, Nr. 1.

⁹² Gersch in: Klein, AO, § 57 Rn. 6; Richter in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 97; Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 57 Tz. 4.

⁹³ AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 1 S. 2. Zu Fragen des Einzelfalls vgl. Koenig in: Koenig, AO, § 57 Rn. 2; Richter in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 97 mwN.

⁹⁴ AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 1 S. 4, 5, 6; vgl. Gersch in: Klein, AO, § 57 Rn. 6.

⁹⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 4.55; Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 57 Tz. 4.

⁹⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 4.49; Musil in: HHSp., AO, § 57 Rn. 13.

⁹⁷ Gersch in: Klein, AO, § 57 Rn. 6; OFD Frankfurt/M. v. 5.9.2013, DStR 2014, 102.

⁹⁸ AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 1 S. 7; Richter in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 97.

Eine Hilfsperson muss nicht zwingend eine natürliche Person sein. Auch eine Personenvereinigung oder eine juristische Person kann Hilfsperson im Sinne von § 57 Abs. 1 S. 2 AO sein.⁹⁹ Eine solche Hilfsperson kann, aufgrund fehlender Eingrenzung, auch eine ausländische natürliche oder juristische Person sein.¹⁰⁰ Diese selbst muss nicht den Status der Gemeinnützigkeit innehaben, eine solche Steuerbegünstigung ist jedoch nicht ausgeschlossen.¹⁰¹

Eine Körperschaft, die einen Zusammenschluss steuerbegünstigter Körperschaften darstellt, wird nach § 57 Abs. 2 AO einer Körperschaft gleichgestellt, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Eine Zusammenschlusskörperschaft in diesem Sinne darf ausschließlich allgemeine Interessen wahrnehmen, die aus der Tätigkeit und der satzungsmäßigen Aufgabenstellung der Unterkörperschaften erwachsen.¹⁰² Es müssen alle zusammengefassten Körperschaften die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsstatus erfüllen.¹⁰³ Verliert eine der zusammengefassten Körperschaften ihren Gemeinnützigkeitsstatus, so entfällt die Fiktion des § 57 Abs. 2 AO auf Ebene der Zusammenschlusskörperschaft.¹⁰⁴

Verfolgt eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengeschlossen sind, unabhängig von den Untergesellschaften unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke, so steht es ihrer Steuerbegünstigung nicht entgegen, wenn in ihr auch eine nicht steuerbegünstigte Organisation zusammengefasst ist, solange sie diese nicht mit Rat und Tat fördert.¹⁰⁵

Eine unmittelbare Zweckverfolgung erfolgt nach § 57 Abs. 3 AO auch dann, wenn eine Körperschaft satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht.

Eine Körperschaft, die ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet, verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke gemäß § 57 Abs. 4 AO auch unmittelbar.

7. Finanzierung und Mittelverwendung

⁹⁹ AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 1 S. 3; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 57 Tz. 4.

¹⁰⁰ *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 98.

¹⁰¹ AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 2, 3; BFH Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006; *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 99.

¹⁰² AEAO zu § 57, Nr. 3 S. 1.

¹⁰³ AEAO zu § 57, Nr. 3 S. 3.

¹⁰⁴ *Gersch* in: Klein, AO, § 57 Rn. 9; *Koenig* in: Koenig, AO, § 57 Rn. 6; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 57 Tz. 6.

¹⁰⁵ AEAO zu § 57, Nr. 3 S. 4, 5; *Gersch* in: Klein, AO, § 57 Rn. 9; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 57 Tz. 6.

Insbesondere im Bereich der Finanzierung sowie der Mittelverwendung gemeinnütziger Körperschaften werden die Grundsätze der Zweckerfüllungsmodalitäten eingeschränkt.

Eine gemeinnützige Körperschaft muss nach § 56 AO ausschließlich gemeinnützig handeln. Dies bedeutet jedoch nicht, dass jede einzelne Tätigkeit der Körperschaft bei einer isolierten Betrachtung den Anforderungen an die Gemeinnützigkeit entsprechen muss. Von den absoluten Vorgaben wird lediglich der Endzweck der Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft erfasst. Dieser muss immer auf die Förderung des steuerbegünstigten Zwecks ausgerichtet sein. Die Mittel zur Erreichung dieses Endzwecks werden jedoch nicht uneingeschränkt von den oben aufgezeigten Grundsätzen erfasst. Nicht jede Tätigkeit der Körperschaft muss unmittelbar den gemeinnützigen Zweck verwirklichen.

Zur Betrachtung, welche Bereiche einer Körperschaft in welchem Maß an die Grundsätze der Art der Förderung steuerbegünstigter Zwecke gebunden sind, sollen die Bereiche der Mittelbeschaffung und der Mittelverwendung getrennt betrachtet werden.

Einkommen und Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft können in verschiedene Sphären aufgeteilt werden. Sie spalten sich in den ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung, den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie den Zweckbetrieb auf.¹⁰⁶ Sie stehen gemeinnützigkeitsrechtlich nebeneinander, werden jedoch einzelsteuerrechtlich unterschiedlich behandelt.¹⁰⁷ Die Abgrenzung der einzelnen Sphären kann im Einzelfall problematisch sein und erscheint aufgrund der Regelungssystematik zunächst unübersichtlich.¹⁰⁸ Eine klare Zuordnung einzelner Tatbestände zu einer der Sphären ist jedoch aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen unabdingbar.

a) Mittelbeschaffung gemeinnütziger Körperschaften

Im Bereich der Mittelbeschaffung oder der Finanzierung gemeinnütziger Körperschaften werden einzelne Aktivitäten bezüglich ihrer Einordnung in die Sphären individuell betrachtet.

Die Gebote der Ausschließlichkeit und der Unmittelbarkeit finden auf der Ebene der Mittelbeschaffung gemeinnütziger Körperschaften grundsätzlich keine Anwendung. Gemeinnützige

¹⁰⁶ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 6.3 mwN.

¹⁰⁷ *Richter* in: *Richter*, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 152; *Kirchhain* in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rn. 3.

¹⁰⁸ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 217, 225; vgl. zur Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb *Gersch* in: *Klein*, AO, § 14 Rn. 13 f.; *Richter* in: *Richter*, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 159.

Körperschaften sind in der Wahl ihrer Finanzierungsvorgänge grundsätzlich frei.¹⁰⁹ Es ist einer gemeinnützigen Körperschaft somit nicht untersagt, auch eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, die nicht unmittelbar die Förderung eines steuerbegünstigten Zwecks nach sich zieht.

aa) Ideeller Bereich

Unter den ideellen Bereich der Mittelbeschaffung einer gemeinnützigen Körperschaft fallen Spenden, Mitgliedsbeiträge sowie Zuschüsse der öffentlichen Hand. Dieser Bereich stellt den Kern der Aktivitäten einer gemeinnützigen Körperschaft dar.¹¹⁰ Keine dieser Einnahmequellen setzt eine auf die Erzielung von Einkünften gerichtete wirtschaftliche oder nicht wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft voraus.¹¹¹ Jegliche Einnahmen des ideellen Bereichs sind von der Ertragsbesteuerung befreit.¹¹²

bb) Vermögensverwaltung

Der Bereich der Vermögensverwaltung folgt in seiner Abgrenzung der Definition von § 14 S. 3 AO. Danach liegt Vermögensverwaltung in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Das Merkmal der Nutzung ist bei der Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs entscheidend. Eine vermögensverwaltende Tätigkeit zieht ihre wirtschaftlichen Vorteile aus der Nutzung und dem Gebrauch des vorhandenen Vermögens zur Erhaltung und Fruchtziehung.¹¹³ Dieser Nutzung bestehenden Vermögens steht der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gegenüber, der sich durch die Betätigung zur Schaffung neuer Vermögenswerte oder den Umschlag des bestehenden Vermögens auszeichnet.¹¹⁴ Einnahmen im Bereich der Vermögensverwaltung sind ertragsteuerlich steuerfrei, umsatzsteuerlich jedoch einzelfallbezogen zu betrachten.¹¹⁵

cc) Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

¹⁰⁹ *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung, S. 41 f.; *Kirchhain* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rn. 2; *Orth*, DStJG 26 (2003), S. 179 f.

¹¹⁰ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 216; *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 154.

¹¹¹ *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 154.

¹¹² *Kirchhain* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rn. 1.

¹¹³ Vgl. *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 159; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 14 Tz. 12.

¹¹⁴ *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn. 159, 164.

¹¹⁵ Vgl. *Bott* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rn. 2.

Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind nach den Regelungen der Abgabenordnung grundsätzlich nicht steuerfrei.¹¹⁶ Die Steuerpflichtigkeit eines Geschäftsbetriebs ist jedoch dann nicht gegeben, wenn dieser einen Zweckbetrieb darstellt.¹¹⁷ Die steuerliche Behandlung im Einzelfall richtet sich nach den Regelungen der Einzelsteuergesetze.¹¹⁸ Nach der Definition von § 14 S. 1 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb trägt, wie die Vermögensverwaltung, zur Finanzierung der satzungsmäßigen Zwecke bei, dient jedoch nicht, anders als der Zweckbetrieb, unmittelbar der Verwirklichung der Satzungszwecke.¹¹⁹ Eine gemeinnützige Körperschaft verliert ihre Steuerbefreiung nicht umfassend, sobald sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. Ihre Steuerbefreiung entfällt nur, insoweit Einkünfte auf diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entfallen und ihr Entstehen durch die Tätigkeit des Geschäftsbetriebs veranlasst ist.¹²⁰ Mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einer steuerbegünstigten Körperschaft werden gemäß § 64 Abs. 2 AO als ein einheitlicher Geschäftsbetrieb behandelt. Gemäß § 64 Abs. 3 AO unterliegen diese Einnahmen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer, wenn sie, einschließlich Umsatzsteuer, insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht überschreiten.¹²¹

dd) Zweckbetrieb

Der steuerbefreite Zweckbetrieb stellt die Rückausnahme bezüglich der Steuerpflichtigkeit des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dar.¹²² Er richtet sich nach den Regelungen der §§ 65 ff. AO. Grundsätzlich liegt in einem Zweckbetrieb zunächst ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne von § 14 S. 1 AO vor. Die Einkünfte unterliegen dann nicht der Ertragsbesteuerung, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, wenn die

¹¹⁶ § 64 Abs. 1 AO.

¹¹⁷ § 64 Abs. 1 AO. Wenn im Folgenden von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gesprochen wird, sind solche gemeint, die keinen Zweckbetrieb darstellen.

¹¹⁸ *Gersch* in: Klein, AO, § 64 Rn. 2.

¹¹⁹ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 6.50.

¹²⁰ BFH Urt. v. 27.3.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103; v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 6.65 f.

¹²¹ Zu den Grundsätzen der wettbewerbsneutralen Besteuerung *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 14 Tz. 2. Zur Entwicklung der partiellen Steuerpflicht vgl. *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung, S. 116 f.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 6.73; *Kirchhof* in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band V, § 118 Rn. 214.

¹²² *Richter* in: Richter, Stiftungsrecht, § 27 Rn.152.

Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.¹²³ In den §§ 66 bis 68 AO sind Katalogzweckbetriebe erfasst. Diese Regelungen gehen § 65 AO als spezielleres Recht vor.¹²⁴ Ein Zweckbetrieb nach § 65 AO kann auch vorliegen, wenn dieser keinen Katalogzweckbetrieb darstellt.¹²⁵ Die Regelung der Zweckbetriebe ermöglicht es einer gemeinnützigen Körperschaft, eine grundsätzlich wirtschaftliche Betätigung im steuerfreien Raum auszuführen, und ist aufgrund dieser Besonderheit eng auszulegen.¹²⁶ Liegt eine Voraussetzung des Zweckbetriebs nicht vor, unterfallen die Einkünfte den Regelungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.¹²⁷

b) Vorgaben der gemeinnützigen Mittelverwendung

Die grundlegenden Gebote der Gemeinnützigkeit finden bei der Betrachtung der Verwendung der erlangten Mittel volle Anwendung. Die Mittelverwendung stellt die äußere Handlungsform einer gemeinnützigen Körperschaft dar und ist aufgrund der Pflicht zum eigenen Tätigwerden eine notwendige Voraussetzung des Gemeinnützigkeitsstatus.¹²⁸ Sie muss als Mittel der Geschäftsführung den grundsätzlichen Vorgaben für zulässige Zieltätigkeiten dieser Körperschaften entsprechen und auf die Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks gerichtet sein.¹²⁹ Somit folgen die Handlungsvorgaben für eine gemeinnützige Körperschaft direkt aus ihrem Zweck, steuerbegünstigte Zwecke ausschließlich und zeitnah zu fördern.¹³⁰

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen die Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Neben diesem grundsätzlichen Mittelverwendungsgebot enthalten § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 3 AO ausdrückliche Mittelverwendungsverbote.

aa) Leistung an Gesellschafter

Mitglieder oder Gesellschafter einer gemeinnützigen Körperschaft dürfen keine Gewinnausschüttungen und keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten, die auf

¹²³ § 65 AO.

¹²⁴ BFH Urt. v. 18.10.1990 – V R 35/85, BStBl. II 1991, 157.

¹²⁵ BFH Urt. v. 13.6.2012 – I R 71/11, BFH/NV 2013, 89.

¹²⁶ Gersch in: Klein, AO, § 65 Rn. 1.

¹²⁷ Gersch in: Klein, AO, § 65 Rn. 2.

¹²⁸ Orth, DStJG 26 (2003), S. 179.

¹²⁹ § 63 Abs. 1 AO; vgl. Schauhoff in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 1.

¹³⁰ Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 191.

ihrer Eigenschaft als Mitglieder der Körperschaft beruhen.¹³¹ An dieser Stelle ist die entscheidende Feststellung zu treffen, ob Zuwendungen an Mitglieder der Körperschaft tatsächlich aufgrund ihrer Eigenschaft als Mitglieder erfolgen. Nicht jede Zuwendung der Körperschaft an ihre Mitglieder ist automatisch gemeinnützigkeitsschädlich. Erfolgt eine Zuwendung an Mitglieder reflexiv, etwa weil diese auch Teil des geförderten Personenkreises sind, erfolgt sie nicht aufgrund ihrer Eigenschaft als Mitglied und stellt keinen Verstoß gegen das Mittelverwendungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO dar.¹³² Ein Zufluss von wirtschaftlichen Vorteilen auf Ebene der Mitglieder darf jedoch nie dazu führen, dass aufgrund einer Überschneidung der Förderinteressen und der kollektiv eigennützigen Interessen der Mitglieder vorwiegend eigenwirtschaftliche Zwecke der Mitglieder verfolgt werden. Es ist abzuwägen, ob die Förderung des steuerbegünstigten Zwecks in Art und Umfang so den wirtschaftlichen Vorteilen der einzelnen Mitglieder vorgeht, dass diese hinzunehmen sind, oder aber der Förderzweck hinter den Interessen der Mitglieder zurückbleibt.¹³³ Sollte der Förderzweck hinter den Interessen der Mitglieder zurückbleiben, werden durch die Körperschaft, auf gemeinnützigkeitsschädliche Art, in erster Linie eigennützige Zwecke verfolgt.¹³⁴

Im Fall der Auflösung oder der Aufhebung einer gemeinnützigen Körperschaft oder des Ausscheidens eines Mitglieds darf kein Mitglied mehr als seine eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert seiner geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten. Diese Regelung in § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO stellt eine folgerichtige Fortbildung des Verbots der Gewinnausschüttung an Mitglieder dar. Bei der Ermittlung des gemeinen Werts einer Sacheinlage im Rahmen der Rückgewähr an ein Mitglied der Körperschaft im Rahmen der §§ 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO ist gemäß § 55 Abs. 2 AO auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt abzustellen, in dem die Sacheinlagen geleistet worden sind. Auch über den gesamten Zeitraum des Bestehens einer Beteiligung an einer gemeinnützigen Körperschaft darf den Mitgliedern aus ihrem Engagement kein Vorteil im Sinne eines Kapitalertrags erwachsen.¹³⁵

bb) Parteiförderung

¹³¹ § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO.

¹³² BFH Urt. v. 13.4.1956 – III 242/55 U, BStBl. II 1956, 171; *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung, S. 68.

¹³³ Vgl. BFH Urt. v. 13.4.1956 – III 242/55 U, BStBl. II 1956, 171; *Schauhoff* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 15.

¹³⁴ *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung, S. 69.

¹³⁵ Vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 55 Tz. 21.

Darüber hinaus dürfen die Mittel der Körperschaft nicht für eine mittelbare oder unmittelbare Förderung oder Unterstützung politischer Parteien verwendet werden.¹³⁶ Wechselseitig ist die Befugnis der politischen Parteien, Spenden von gemeinnützigen Körperschaften anzunehmen, nach § 25 Abs. 2 Nr. 2 PartG ausgeschlossen. Eine erfolgte Parteispende aus gemeinnützigen Mitteln einer Gesellschaft lässt den Gemeinnützigkeitsstatus ungeachtet der Höhe der Spende entfallen.¹³⁷

cc) Individuelle Begünstigungen

Es widerspricht auch der gemeinnützigen Mittelverwendung, wenn gemeinnützige Körperschaften Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.¹³⁸ Im Kontrast zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO werden von dieser Regelung Ausgaben an Dritte ebenso erfasst wie Ausgaben an Mitglieder der Körperschaft, solange sie nicht als Mitglieder der Körperschaft im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO tätig werden.¹³⁹ Trotzdem folgen beide Mittelverwendungsverbote ähnlichen Grundsätzen.¹⁴⁰ Verboten ist jegliche Zuwendung von Vermögensvorteilen, die nicht dem satzungsmäßigen Zweck entspricht und ohne eine angemessene Gegenleistung erfolgt.¹⁴¹ Im Umkehrschluss aus dieser Regelung ist jedoch festzuhalten, dass Zuwendungen an Mitglieder der Körperschaft im Rahmen eines angemessenen Leistungsaustauschs, der nicht auf ihrer Mitgliedseigenschaft beruht, nicht als gemeinnützigkeitsschädlich einzustufen sind. Es ist der Körperschaft somit grundsätzlich nicht untersagt, ein Arbeitsverhältnis zu ihren Mitgliedern zu unterhalten, solange aus diesem keine unverhältnismäßig hohe Vergütung des Mitglieds folgt. Gemeinnützigkeitsschädlichkeit ist jedoch dann anzunehmen, wenn in der Begründung des Arbeitsverhältnisses selbst der wirtschaftliche Vorteil des Mitglieds gesehen werden kann. Diese Grundsätze finden ebenso Anwendung auf Geschäftsbeziehungen der gemeinnützigen Körperschaft zu gewerblichen Unternehmen ihrer Mitglieder.¹⁴² Die Unverhältnismäßigkeit der Höhe der Vergütung ist anhand eines Fremdvergleichs zu prüfen.¹⁴³ Sollte

¹³⁶ § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 AO.

¹³⁷ Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 55 Tz. 20.

¹³⁸ § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO.

¹³⁹ Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 55 Tz. 22.

¹⁴⁰ Gersch in: Klein, AO, § 55 Rn. 34.

¹⁴¹ BFH Beschl. v. 5.8.2011 – I B 25/11, BFH/NV 2011, 2009.

¹⁴² Vgl. Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 73.

¹⁴³ Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 55 Tz. 22 mwN.

ein Fremdvergleich nicht zugänglich sein, muss der Vermögensvorteil aus der Sicht eines gewissenhaften Geschäftsführers im allgemeinen Geschäftsverkehr betrachtet werden.¹⁴⁴

dd) Gemeinnützige Vermögensbindung

Nach dem Grundsatz der Vermögensbindung ist das Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft auch über ihr Bestehen hinaus an die ausschließliche Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke gebunden. Das Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft muss bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.¹⁴⁵ Diesem Grundsatz der Vermögensbindung ist auch entsprochen, wenn sichergestellt ist, dass das Vermögen auf eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.¹⁴⁶ Die Regelung zur Vermögensbindung muss in der Satzung der gemeinnützigen Körperschaft verankert sein.¹⁴⁷

Die Regelung in § 55 Abs. 1 Nr. 4 erfasst ausdrücklich nur das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt. Die Rückgewähr des hier nicht erfassten Vermögens an die Mitglieder der Körperschaft richtet sich nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO.

ee) Zeitnahe Mittelverwendung

Die Verwendung der Mittel einer steuerbegünstigten Körperschaft kann nicht willkürlich aufgeschoben werden. Denn das reine Ansammeln von Vermögen kann nicht als gemeinnützig angesehen werden, wenn nicht absehbar ist, wann und wozu dieses genutzt werden soll.¹⁴⁸ Die Mittel der Körperschaft unterliegen daher dem Gebot der zeitnahen Verwendung.¹⁴⁹ Eine gemeinnützige Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verwenden.¹⁵⁰ Zeitnah zu verwendende Mittel in diesem Sinne sind alle Vermögenswerte der gemeinnützigen Körperschaft.¹⁵¹ Von einer zeitnahen

¹⁴⁴ *Herbert*, BB 1991, 178; *Musil* in: HHSp., AO, § 55 Rn. 220.

¹⁴⁵ § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO.

¹⁴⁶ § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO.

¹⁴⁷ *Musil* in: HHSp., AO, § 55 Rn. 230.

¹⁴⁸ Vgl. BFH Urt. v. 13.9.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28; *Musil* in: HHSp., AO, § 55 Rn. 238; *Schauhoff* in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 4.

¹⁴⁹ *Musil* in: HHSp., AO, § 55 Rn. 238; *Schauhoff* in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 80 ff.

¹⁵⁰ § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO.

¹⁵¹ BFH Urt. v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 6.

Mittelverwendung kann ausgegangen werden, wenn die Verwendung der Mittel für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke spätestens innerhalb zweier Kalender- oder Wirtschaftsjahre ab Zufluss der Mittel erfolgt.¹⁵²

ff) Rücklagen und Vermögensbildung

Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung steht ausdrücklich unter dem Vorbehalt des § 62 AO, der die Möglichkeiten der Rücklagen- und Vermögensbildung durch gemeinnützige Körperschaften erfasst. Grundsätzlich zeitnah zu verwendende Mittel können nach den Vorgaben von § 62 AO genutzt werden, um zeitlich einzelfallbegrenzt oder dauerhaft ein Vermögen der Körperschaft zu bilden und somit gemeinnützigkeitsunschädlich bei der Körperschaft zu verbleiben.¹⁵³

Die unschädlichen Möglichkeiten der Rücklagenbildung können nach Dauer und Zielrichtung der einzelnen Maßnahmen differenziert werden. Bildung und Auflösung der einzelnen Rücklagen richtet sich nach § 62 Abs. 2 AO. Danach orientieren sich die Bildung sowie die Verwendung der freigewordenen Mittel nach Auflösung einer Rücklage grundsätzlich bestätigend am Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und der Mittelverwendungsfrist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO.¹⁵⁴ Die Aufzählung der möglichen steuerunschädlichen Rücklagen in § 62 AO hat keinen abschließenden Charakter.¹⁵⁵

Steuerunschädliche Rücklagen im Sinne von § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO dienen nur einer konkret zweckverwirklichungsgebundenen und vorübergehenden Mittelansammlung.¹⁵⁶ Nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen die Mittel einer Körperschaft einer sogenannten Projektrücklage zugeführt werden, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen. Diese weit formulierte Regelung ist auf vorhabengebundene Rücklagen begrenzt, für die bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen.¹⁵⁷ Die Erforderlichkeit einer Rücklagenbildung und einer Erhaltung dieser Rücklage ist laufend anhand der objektiven Kriterien des Einzelfalls zu prüfen.¹⁵⁸ Den Anforderungen an die Erforderlichkeit müssen der Grund, die Höhe und der zeitliche Umfang der Rücklagenbildung und -erhaltung

¹⁵² § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO.

¹⁵³ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 5.140; *Musil* in: HHSp., AO, § 62 Rn. 5.

¹⁵⁴ Vgl. *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung, S. 96.

¹⁵⁵ *Musil* in: HHSp., AO, § 62 Rn. 6; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 62 Tz. 1.

¹⁵⁶ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 5.140; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 62 Tz. 3.

¹⁵⁷ AEAO zu § 62, Nr. 4 S. 3 f.

¹⁵⁸ BFH Urt. v. 13.9.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28.

genügen.¹⁵⁹ Auch Betriebsmittelrücklagen der Körperschaft werden als unschädlich erfasst. Sie werden für periodisch wiederkehrende Ausgaben in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode zur Sicherstellung der Liquidität gebildet.¹⁶⁰ Eine Körperschaft kann auch eine Rücklage zur Bezahlung von Steuern außerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bilden. Dies gilt jedoch lediglich, solange Unklarheit darüber besteht, ob die Körperschaft insoweit in Anspruch genommen wird.¹⁶¹ Die Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist gegenüber allen anderen Sachverhalten des § 62 Abs. 1 AO subsidiär und somit lediglich heranzuziehen, wenn keine der spezielleren Regelungen einschlägig ist.¹⁶²

Konkretisierend zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist die Rücklage für Wiederbeschaffung in § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO erfasst. Die Erforderlichkeit der Rücklagenbildung zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke ist hier speziell für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern aufgeführt, für die die laufenden Einnahmen nicht ausreichen.¹⁶³ Im Gegensatz zur Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO sind im Rahmen der Wiederbeschaffungsrücklage jedoch die Höhe der Zuführung und ein möglicherweise erforderlicher Nachweis näher gesetzlich geregelt.¹⁶⁴ Die Bildung einer Rücklage für den geplanten Erwerb eines Wirtschaftsguts im Sinne von § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO richtet sich als Investitionsrücklage nach den Vorgaben für Projektrücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.¹⁶⁵ Die Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO stellt ebenso lediglich die Möglichkeit der vorübergehenden zweckgebundenen Mittelansammlung dar. Durch diese Rücklagenbildung soll einer steuerbegünstigten Körperschaft die Möglichkeit eröffnet werden, auch im Fall der Kapitalerhöhung einer Kapitalgesellschaft, an der die steuerbegünstigte Körperschaft beteiligt ist, einen Vermögensverlust durch Erhaltung der prozentualen Beteiligung zu vermeiden.¹⁶⁶ Der Erwerb von Anteilen sowie die Aufstockung der prozentualen Beteiligung sind hier nicht

¹⁵⁹ BFH Urt. v. 13.9.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28; OFD Frankfurt/M. v. 19.11.2013, DStR 2014, 803; *Musil* in: HHSp., AO, § 62 Rn. 9.

¹⁶⁰ AEAO zu § 62, Nr. 4 S. 5; OFD Frankfurt/M. v. 19.11.2013, DStR 2014, 803. Vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 62 Tz. 4.

¹⁶¹ AEAO zu § 62, Nr. 4 S. 6.

¹⁶² *Gersch* in: Klein, AO, § 62 Rn. 3.

¹⁶³ AEAO zu § 62, Nr. 6 S. 1.

¹⁶⁴ § 62 Abs. 1 Nr. 2 S. 2, 3 AO.

¹⁶⁵ *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 62 Tz. 6.

¹⁶⁶ Dieses Ereignis muss sich jedoch zur Zeit der Rücklagenbildung bereits abzeichnen. *Musil* in: HHSp., AO, § 62 Rn. 25 mwN; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 62 Tz. 10.

erfasst.¹⁶⁷ Die Herkunft der Mittel spielt an dieser Stelle keine Rolle für die Unschädlichkeit der Rücklagenbildung.¹⁶⁸ Die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO sind zeitlich an den Grund ihrer Bildung im Einzelfall gebunden. Sobald dieser Grund entfällt, sind sie nach § 62 Abs. 2 S. 2 AO unverzüglich aufzulösen.

Demgegenüber steht die freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO. Diese kann einem dauerhaften Vermögensaufbau dienen. Die angesammelten Mittel im Rahmen der freien Rücklage sind weder an konkrete Zwecke noch zeitlich gebunden. Sie können beliebig lange in der freien Rücklage erhalten oder jederzeit zeitnah zur satzungsmäßigen Zweckverwirklichung verwendet werden.¹⁶⁹ Die für die freie Rücklage zur Verfügung stehenden Mittel sind auf höchstens ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus auf höchstens 10 % der sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel begrenzt. Im Gegensatz zu den sonstigen Rücklagen des § 62 Abs. 1 AO ist hier auch die Vorgabe über die Herkunft der zur Rücklagenbildung verwendeten Mittel zwingend. Sollte eine steuerbegünstigte Körperschaft den möglichen Höchstbetrag in einem Jahr nicht vollends ausschöpfen, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden.¹⁷⁰ Diese Nachholfrist orientiert sich an der erweiterten Mittelverwendungsfrist gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO.¹⁷¹ Die Höhe der freien Rücklage wird jedoch durch die Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO gemindert.¹⁷²

Die Regelungen in § 62 Abs. 3 und 4 AO erfassen Mittelzuführungen zu einem sonstigen Vermögen, das nicht dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung unterliegt, aber auch nicht den Rücklagen zugeordnet ist. Dieses Dauervermögen bildet eine erhöhte Finanzkraft der steuerbegünstigten Körperschaft zur weiteren Erzielung von Einkommen.¹⁷³ Zur Schaffung eines solches Vermögens sind die Rückstellungen im Sinne von § 62 Abs. 1 AO nicht geeignet.¹⁷⁴ Unter die Mittelzuwendungen im Sinne von § 62 Abs. 3 AO fallen Zuwendungen, die

¹⁶⁷ Vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 62 Tz. 10.

¹⁶⁸ AEAO zu § 62, Nr. 3 S. 1, Nr. 12 S. 2.

¹⁶⁹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 5.165.

¹⁷⁰ § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 AO.

¹⁷¹ Vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 62 Tz. 1.

¹⁷² Vgl. auch zu sonstigen Rücklagen *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 62 Tz. 12 f.

¹⁷³ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 5.192; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 62 Tz. 15.

¹⁷⁴ Vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 19/83, BStBl. II 1990, 28; *Musil* in: HHSp., AO, § 62 Rn. 10, 12.

ausdrücklich oder ihrer Natur nach dem Vermögen der Körperschaft zuzuwenden sind.¹⁷⁵ Des Weiteren sind Zuwendungen von Todes wegen erfasst, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat.¹⁷⁶

Steuerbegünstigte Stiftungen erfahren durch die Regelung in § 62 Abs. 4 AO eine Sonderbehandlung gegenüber anderen steuerbegünstigten Körperschaften. Diese Stiftungen können im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

gg) Verlustausgleich

Aus dem Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung folgt auch das Verbot, Mittel des idealen Bereichs, Gewinne aus Zweckbetrieben, Erträge aus der Vermögensverwaltung und das entsprechende Vermögen im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu verwenden.¹⁷⁷

Ein Betrieb, der durch die Beschaffung weiterer Mittel nur mittelbar den steuerbegünstigten Zweck einer Körperschaft fördert, darf nicht dazu führen, dass aufgrund der Erzielung von Verlusten und deren Ausgleich mit Mitteln der Körperschaft letztlich weniger Mittel für die unmittelbare Förderung des steuerbegünstigten Zwecks zur Verfügung stehen. Der Grundsatz der Gemeinnützigkeitsschädlichkeit der Unterhaltung einer defizitären wirtschaftlichen Tätigkeit erscheint nur im Regelungssystem der gemeinnützigen Mittelverwendung folgerichtig.

Im Rahmen der Einschätzung möglicherweise gemeinnützigkeitsschädlicher Verluste ist bei einer gemeinnützigen Körperschaft, die mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, nicht auf die individuellen Ergebnisse der einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, sondern auf ein zusammengefasstes Ergebnis des gesamten Bereichs des steuerpflichtigen Geschäftsbetriebs im Sinne von § 64 Abs. 2 AO abzustellen.¹⁷⁸ Nach der Verwaltungsansicht ist dann der Gemeinnützigkeitsstatus einer Körperschaft

¹⁷⁵ § 62 Abs. 3 Nr. 2 – 4 AO.

¹⁷⁶ § 62 Abs. 3 Nr. 1 AO.

¹⁷⁷ AEAO zu § 55, Nr. 4 S. 1; *Richter* in: *Richter, Stiftungsrecht*, § 27 Rn. 88 mwN.

¹⁷⁸ AEAO zu § 64, Nr. 17 S. 1; AEAO zu § 55, Nr. 4 S. 2.

gefährdet, wenn die zusammengefassten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe insgesamt Verluste erwirtschaften.¹⁷⁹

Die Einschätzung der Gemeinnützigkeitsschädlichkeit der Verwendung von Mitteln der gemeinnützigen Körperschaft für den Ausgleich von Verlusten ist Gegenstand umfangreicher Ausnahmeregelungen im Bereich der Verwaltungsvorschriften.¹⁸⁰

c) Steuerlich unschädliche Betätigungen

In § 58 AO sind mögliche Betätigungen aufgelistet, die gegen die Grundsätze der Art der Förderung steuerbegünstigter Zwecke verstoßen, hier jedoch als ausdrücklich unschädlich erfasst sind. Die einzelnen Regelungen in § 58 AO können in drei Gruppen systematisiert werden.¹⁸¹

Die Regelungen in § 58 Nr. 1 bis 5 AO erfassen Regelungen bezüglich der mittelbaren Förderung steuerbegünstigter Zwecke durch die Überlassung von Mitteln, Arbeitskräften und Räumen der gemeinnützigen Körperschaft an andere zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke.

Die Regelungen in § 58 Nr. 6 bis 8 und 10 AO ermöglichen es einer gemeinnützigen Körperschaft, ihre Mittel selbst für die aufgezählten, nicht steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden.

Nach § 58 Nr. 9 AO kann eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergeben.

8. Satzungs Voraussetzungen und tatsächliche Geschäftsführung

Das allgemeine Gemeinnützigkeitsrecht stellt besondere Anforderungen an die Satzung einer jeden gemeinnützigen Körperschaft. Entspricht die Satzung diesen Anforderungen nicht, ist die Anerkennung der Steuerbegünstigung ausgeschlossen.¹⁸² Wird jedoch bei einer Körperschaft, die bereits nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit war, im Rahmen der Veranlagung die fehlende Erfüllung der Satzungsanforderungen festgestellt, entfällt die Steuerbegünstigung nicht für die Vergangenheit und das Kalenderjahr der Satzungsbeanstandung. Es besteht insoweit Vertrauensschutz. In diesem Fall muss die Satzung innerhalb einer angemessenen

¹⁷⁹ AEAO zu § 64, Nr. 17 S. 2.

¹⁸⁰ Vgl. AEAO zu § 55, Nr. 4 ff.; *Richter* in: *Richter, Stiftungsrecht*, § 27 Rn. 88 f. Umfassend zum Verlustausgleich *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht*, Rn. 6.14 f.

¹⁸¹ Vgl. *Musil* in: *HHSp.*, AO, § 58 Rn. 16; ähnlich *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 58 Tz. 1.

¹⁸² Vgl. *Gersch* in: *Klein*, AO, § 59 Rn. 1.

Frist geändert werden, um den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts zu entsprechen.¹⁸³

Gemäß § 59 AO wird die Steuervergünstigung gewährt, wenn sich aus der Satzung der Körperschaft ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Die zu verankernden Zwecke im Sinne von § 59 AO sind solche steuerbegünstigten Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO.

Das Merkmal der Satzung im Sinne des § 59 AO umfasst die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung einer Körperschaft, auf der ihre Gründung beruht.¹⁸⁴ Darüber hinaus muss die tatsächliche Geschäftsführung den aufgezählten Satzungsbestimmungen entsprechen.¹⁸⁵

Die formellen Regelungen in § 60 AO ergänzen die materiellen Anforderungen von § 59 AO an die Satzung.¹⁸⁶ Danach müssen die Satzungsangaben bezüglich der Satzungszwecke und der Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass das Finanzamt die Erfüllung der satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen auf Grund der Satzung selbst prüfen kann. In Anlage 1 an § 60 AO stellt der Gesetzgeber eine Mustersatzung für gemeinnützige Körperschaften bereit. Die in dieser Mustersatzung enthaltenen Festlegungen müssen in der Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft enthalten sein.¹⁸⁷ Der AEAO sieht Abweichungsmöglichkeiten vom Inhalt der Mustersatzung vor.¹⁸⁸ Die Bindung an die Ausführungen der Mustersatzung der Abgabenordnung betrifft lediglich die Körperschaften, die nach dem 31. Dezember 2008 gegründet wurden oder nach diesem Zeitpunkt eine Satzungsänderung vornehmen. Ältere Satzungen genießen Bestandschutz und müssen nicht im Sinne der Mustersatzung geändert werden.¹⁸⁹

Die Gemeinnützigkeit kann umfassend erst festgestellt werden, wenn die Körperschaft die tatsächliche Geschäftsführung aufgenommen hat. Zuvor kann lediglich die Erfüllung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeitsanforderungen durch das Finanzamt geprüft werden. Die

¹⁸³ AEAO zu § 59, Nr. 4.

¹⁸⁴ *Gersch* in: Klein, AO, § 59 Rn. 1.

¹⁸⁵ § 59 Hs. 2 AO.

¹⁸⁶ *Gersch* in: Klein, AO, § 60 Rn. 1.

¹⁸⁷ § 60 Abs. 1 S. 2 AO.

¹⁸⁸ Vgl. AEAO zu § 60, Nr. 2.

¹⁸⁹ AEAO zu § 60, Nr. 3.

gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen erfolgt durch das gesonderte Verfahren im Sinne von § 60a AO.¹⁹⁰

a) **Satzungsmäßige Vermögensbindung**

Eine besondere Anforderung an die Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft stellt § 61 AO in Form der satzungsmäßigen Vermögensbindung. Das Vermögen der Körperschaft muss in einer Weise an die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke gebunden sein, die dem Grundsatz der gemeinnützigen Vermögensbindung im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO genügt.

Nach § 59 AO muss die Satzung bereits den Bestimmungen der §§ 52 bis 55 AO entsprechen. An dieser Stelle wird somit die Regelung des § 59 AO bezüglich der Anforderungen an die Satzung konkretisiert.¹⁹¹ Die Anforderungen in § 61 AO betreffen die Sicherstellung der in § 55 AO definierten Selbstlosigkeit der steuerbegünstigten Körperschaft.¹⁹²

Durch die Satzungsbestimmung im Sinne von §§ 61 Abs. 1, 55 Abs. 1 Nr. 4 AO muss entweder ein steuerbegünstigter Zweck oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft genannt werden, denen das Vermögen der Satzungskörperschaft bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks zugutekommen soll. Es kann auch bestimmt werden, dass das Vermögen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.¹⁹³ Wird das Vermögen auf eine andere steuerbegünstigte Körperschaft übertragen, obliegt es grundsätzlich der Empfängerkörperschaft, für welchen satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zweck das Vermögen verwendet wird.¹⁹⁴

Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung liegt gemäß § 61 Abs. 1 AO dann 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 gewählte Verwendungszweck steuerbegünstigt ist. Ob eine Satzung diesen Anforderungen entspricht, ist durch die Auslegung der diesbezüglichen Bestimmungen der Satzung im Einzelfall festzustellen.¹⁹⁵

¹⁹⁰ AEAO zu § 60a, Nr. 2.

¹⁹¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 4.200.

¹⁹² BFH Beschl. v. 12.8.1997 – I B 134/96, BFH/NV 1998, 146.

¹⁹³ Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO.

¹⁹⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 4.202.

¹⁹⁵ BFH Beschl. v. 3.3.2009 – I B 154/08, BeckRS 2009, 25014986.

Die Folgen eines Verstoßes gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung richten sich nach § 61 Abs. 3 AO. Sollte danach die Vermögensbindung einer Körperschaft nach Erlangung des Gemeinnützigkeitsstatus aufgrund einer Satzungsänderung nicht mehr den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO entsprechen, wird die Vermögensbindung als von Anfang an nicht ausreichend angesehen. Nach § 61 Abs. 3 S. 2 AO ist in diesem Fall § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind. Bei einem nachträglichen Verstoß gegen die Vorgaben der gemeinnützigen Vermögensbindung erfolgt somit eine rückwirkende Besteuerung der Körperschaft insofern, als hätten die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit in den letzten zehn Jahren nicht vorgelegen.

Durch diese rückwirkende Versteuerung wird vermieden, dass steuerbegünstigt entstandenes Vermögen der Körperschaft nach Aufgabe des Gemeinnützigkeitsstatus unversteuert für nicht steuerbegünstigte Zwecke genutzt wird.¹⁹⁶

b) Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

Neben den Satzungsbestimmungen muss sich auch die Geschäftsführung der Körperschaft nach den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts richten. Die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung einer steuerbegünstigten Gesellschaft richten sich nach § 63 AO. Gemäß § 63 Abs. 1 AO muss eine Körperschaft ihre tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke richten und den satzungsmäßigen Vorgaben über die Voraussetzungen der Steuervergünstigungen entsprechen, um den Status der Gemeinnützigkeit zu erlangen. Dem Begriff der tatsächlichen Geschäftsführung sind jegliche Handlungen und Tätigkeiten zuzuordnen, die der Körperschaft zuzurechnen sind. Dies umfasst auch die Tätigkeiten und die Entscheidungen, die der Verwirklichung der Satzungszwecke vorausgehen und sie vorbereiten. Die die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke vorbereitenden Tätigkeiten einer neu gegründeten Körperschaft können grundsätzlich ausreichen, um eine für den Gemeinnützigkeitsstatus ausreichende tatsächliche Geschäftsführung im Sinne von § 63 AO darzustellen. Dazu müssen die zuzurechnenden Tätigkeiten jedoch ernsthaft der zeitnahen Erfüllung der Satzungszwecke dienen und dürfen nicht

¹⁹⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 4.214.

lediglich auf eine zeitlich unbestimmte Verwirklichung der Satzungszwecke gerichtet sein.¹⁹⁷ Ebenso kann ein Verstoß gegen § 63 AO vorliegen, wenn eine Körperschaft ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke über einen längeren Zeitraum nicht mehr verfolgt und lediglich vermögensverwaltend tätig ist.¹⁹⁸ Von einem Verstoß ist jedoch dann nicht auszugehen, wenn der Erfüllung der satzungsgemäßen Zwecke ein Umstand entgegensteht, auf den die Körperschaft selbst keinen Einfluss hat, und diese ernsthaft bestrebt und in der Lage ist, dieses Hindernis zu überwinden.¹⁹⁹

Den Nachweis über eine tatsächliche Geschäftsführung im Sinne von § 63 Abs. 1 AO hat die Körperschaft gemäß § 63 Abs. 2 AO durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

Verstößt eine Körperschaft durch die Ansammlung von Mitteln außerhalb der Regelung des § 62 AO gegen die Grundsätze der gemeinnützigen Mittelverwendung, muss dies nicht in jedem Fall eine Aberkennung des Gemeinnützigkeitsstatus nach sich ziehen. Gemäß § 63 Abs. 4 S. 2 AO entspricht die tatsächliche Geschäftsführung auch dann den Vorgaben in § 63 Abs. 1 AO, wenn die angesammelten Mittel innerhalb einer von Seiten des Finanzamtes gestellten Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.²⁰⁰ Der ursprüngliche Verstoß wird somit durch die fristgerechte Verwendung der Mittel geheilt.²⁰¹ Eine solche angemessene Frist zur Mittelverwendung kann das Finanzamt nach § 63 Abs. 4 S. 1 AO setzen.

9. Verfahren der Gemeinnützigkeitsprüfung

Im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts ist der Status der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft entscheidend und zieht steuerliche und außersteuerliche Rechtsfolgen für die Körperschaft und ihre Unterstützer nach sich. Die Anerkennung einer Körperschaft als steuerbegünstigt im Sinne der Abgabenordnung unterliegt jedoch keinem gesonderten Verfahren. Es existiert auch kein unabhängiger Bescheid, durch den die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft gesondert und für alle einschlägigen Rechtsfolgen verbindlich festgestellt wird.²⁰²

¹⁹⁷ BFH Urt. v. 23.7.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930.

¹⁹⁸ FG München Urt. v. 10.6.2003 – 6 K 4856/03, BeckRS 2003, 26014759.

¹⁹⁹ BFH Urt. v. 11.12.1974 – I R 104/73, BStBl. II 1975, 458; *Gersch* in: Klein, AO, § 63 Rn. 1.

²⁰⁰ Etwa die Auflösung einer nicht oder nicht länger den Vorgaben des § 62 AO entsprechenden Rücklage, vgl. *Gersch* in: Klein, AO, § 63 Rn. 4.

²⁰¹ *Musil* in: HHSp., AO, § 63 Rn. 19.

²⁰² Vgl. *Bott* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 10 Rn. 1; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.2.

Die Prüfung der Anforderungen an eine steuerbegünstigte Körperschaft erfolgt grundsätzlich zweistufig.

a) Gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

Gemäß § 60a Abs. 1 AO wird durch einen Bescheid gesondert festgestellt, ob die Satzung einer Körperschaft den Anforderungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO entspricht.²⁰³

Diese gesonderte Feststellung stellt einen Grundlagenbescheid im Sinne von § 171 Abs. 10 AO dar und entfaltet nach § 60a Abs. 1 S. 2 AO für die Besteuerung der Körperschaft Bindungswirkung. Diese Bindungswirkung erstreckt sich auch auf Steuerpflichtige, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen.

Mit der Einführung des Verfahrens der gesonderten Feststellung der Satzungsvoraussetzungen wurde dem Verlangen nach größerer Rechtssicherheit im Rahmen der Anerkennung gemeinnütziger Körperschaften nachgegeben. Die vormalige Verwaltungspraxis der vorläufigen Bescheinigung wurde abgelöst und durch die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen in einer eindeutigen gesetzlichen Grundlage festgehalten.²⁰⁴

Im Rahmen der Prüfung der Satzungsanforderungen wird nicht die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts geprüft. Sollte die tatsächliche Geschäftsführung gegen die ansonsten anforderungsgemäße Satzung verstoßen, kann die Körperschaft den Status der Gemeinnützigkeit unabhängig von den Feststellungen nach § 60a AO einbüßen.²⁰⁵ Aufgrund des eingeschränkten Prüfungsrahmens wird an dieser Stelle noch keine Entscheidung über den Gemeinnützigkeitsstatus der Körperschaft getroffen. Festgestellt wird lediglich die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit.²⁰⁶ Die Prüfung, ob die tatsächliche Geschäftsführung den sonstigen Anforderungen der §§ 51 ff. AO entsprochen hat, und damit die endgültige Entscheidung über den Gemeinnützigkeitsstatus der Körperschaft erfolgt durch das zuständige Finanzamt erst im Rahmen des Veranlagungsverfahrens für die Einzelsteuer.²⁰⁷

²⁰³ Vgl. AEAO zu § 60a, Nr. 2.

²⁰⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.8 f.

²⁰⁵ BFH Urt. v. 25.5.2014 – I R 41/12, BFH/NV 2015, 235.

²⁰⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.9.

²⁰⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.19.

Als Ausnahme von diesem grundsätzlich getrennten Prüfungsablauf ist nach § 60a Abs. 6 AO die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 S. 1 AO abzulehnen, sofern zum Zeitpunkt des Erlasses des erstmaligen Körperschaftsteuerbescheids oder Freistellungsbescheids bereits Erkenntnisse vorliegen, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen verstößt. Entsprechendes gilt für die Aufhebung bestehender Feststellungen der satzungsmäßigen Voraussetzungen.

Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit erfolgt nach § 60a Abs. 2 AO entweder auf Antrag der Körperschaft oder von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist. Sie wird nicht durch einen später ergehenden Freistellungs- oder Körperschaftsteuerbescheid ersetzt. Die gesonderte Feststellung wirkt als Dauerverwaltungsakt fort, bis die Bindungswirkung im Fall von § 60a Abs. 3 bis 5 AO entfällt.²⁰⁸

Das Verfahren des § 60a AO steht nur solchen Körperschaften offen, die unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind.²⁰⁹ Ausländische Körperschaften, die nicht körperschaftsteuerpflichtig in Deutschland sind, sind somit von der Möglichkeit ausgeschlossen, die Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit nach § 60a AO zu beantragen.

Diese Bindung an eine zumindest beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Körperschaft verankert die Verwaltungsauffassung darin, dass das Verfahren nach § 60a AO ein Annexverfahren zur Körperschaftsteuerveranlagung darstellt.²¹⁰ Die Körperschaftsteuerveranlagung der Körperschaft ist jedoch nicht das einzige Verfahren, in dem die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit Wirkung entfaltet. Wie oben festgestellt, entsteht auch Bindung bezüglich Steuerpflichtigen, die Zuwendungen etwa in Form von Spenden an die Körperschaft erbringen.²¹¹ Im Bereich des Spendenrechts ist in § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO die Zuwendung an eine Körperschaft erfasst, die in einem EU- bzw. EWR-Staat belegen ist. Die Erzielung von inländischen Einkünften und die auch nur beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Empfängerkörperschaft bilden hier jedoch keine Voraussetzung. Es erfolgt somit bei diesen zulässigen Empfängerkörperschaften keine Körperschaftsteuerveranlagung im Inland und damit kein Annexverfahren im Sinne des § 60a AO. Eine von der Körperschaftbesteuerung

²⁰⁸ Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 60a Tz. 4.

²⁰⁹ AEAO zu § 60a, Nr. 3 S. 2.

²¹⁰ AEAO zu § 60a, Nr. 3 S. 1.

²¹¹ AEAO zu § 60a, Nr. 2 S. 2.

getrennte Prüfung der Satzungsmäßigkeit im Sinne des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts für ausländische Körperschaften erscheint als zwingender Folgeschritt zur Eröffnung des Rahmens zulässiger Zuwendungsempfänger für ausländische Körperschaften ohne inländische Steuerpflicht. Das mangelnde Feststellungsverfahren wird jedoch mit Inkrafttreten des geplanten Zuwendungsempfängerregisters seine Bedeutung verlieren.²¹²

b) Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung

Neben den Anforderungen an die Satzung einer Körperschaft muss auch die tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen des § 63 AO entsprechen. Ob diese Voraussetzung für einen Veranlagungszeitraum erfüllt war, kann lediglich rückblickend festgestellt werden. Im Kontrast zur Prüfung nach § 60a AO ergeht an dieser Stelle jedoch kein eigenständiger Bescheid. Die endgültige Prüfung der Gemeinnützigkeit erfolgt erst im Rahmen der Veranlagung der Körperschaft zu Einzelsteuern. Die Feststellung bildet lediglich einen unselbständigen Teil des Veranlagungsverfahrens innerhalb des geprüften Veranlagungszeitraums und entfaltet insbesondere keine unmittelbare Bindungswirkung für die Veranlagung im Rahmen anderer Einzelsteuern.²¹³ Bei Erfüllung der Anforderungen an die Satzung sowie die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft ergeht ein Freistellungsbescheid. Bei partieller Steuerpflicht einer Körperschaft mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ergeht ein Körperschaftsteuerbescheid, der die Steuerbefreiung im Übrigen ausweist.²¹⁴

II. Besonderes Gemeinnützigkeitsrecht

Die Regelungen der Abgabenordnung bilden den allgemeinen Teil des Gemeinnützigkeitsrechts. Die §§ 51 bis 68 AO definieren die Anforderungen an eine Körperschaft, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Die Rechtsfolge der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke in diesem Sinne ist in den Einzelsteuergesetzen geregelt, die auf die Regelungen der Abgabenordnung verweisen.²¹⁵ Die einschlägigen Regelungen der Einzelsteuergesetze bilden den besonderen Teil des Gemeinnützigkeitsrechts.

²¹² Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.12. Siehe zur Einführung eines Zuwendungsempfängerregisters unten S. 189 ff.

²¹³ *Bott* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 10 Rn. 43 mwN; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.24.

²¹⁴ *Bott* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 10 Rn. 61.

²¹⁵ *Bott* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rn. 1.

Die steuerlichen Folgen der Einzelgesetze lassen sich in direkte körperschaftsbezogene und indirekte förderungsbezogene Steuervergünstigungen unterteilen.²¹⁶

1. Direkte körperschaftsbezogene Steuervergünstigungen

Die körperschaftsbezogenen Steuervergünstigungen knüpfen unmittelbar an Körperschaften an, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Die Steuervergünstigungen beziehen sich auf die Körperschaft als Steuersubjekt. Gemäß § 60 Abs. 2 AO muss die Satzung der gemeinnützigen Körperschaft den formellen Satzungsanforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des gesamten Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entsprechen.²¹⁷ Ebenso muss die tatsächliche Geschäftsführung den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben der Satzung während des Bemessungszeitraums oder Steuerentstehungszeitpunkts entsprechen.²¹⁸

a) Ertragsteuern

Grundsätzlich sind gemeinnützige Körperschaften gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Diese Befreiung ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG jedoch insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird.²¹⁹ Die Befreiung von der Körperschaftsteuer gilt gemäß § 5 Abs. 2 S. 2 KStG nicht für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, es sei denn, dass es sich um eine nach den Rechtsvorschriften eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates gegründete Gesellschaft im Sinne des Art. 54 AEUV oder des Art. 34 EWR handelt, die ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates hat, und dass mit diesem Staat ein Amtshilfeabkommen besteht. Auch diese beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften müssen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung

²¹⁶ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.25 f.

²¹⁷ Vgl. AEAO zu § 60, Nr. 7.

²¹⁸ § 63 Abs. 1, 2 iVm § 60 Abs. 2 AO; vgl. *Bott* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rn. 3.

²¹⁹ Dieser Ausschluss gilt nicht für selbstbewirtschaftete Forstbetriebe, § 5 Nr. 9 S. 3 KStG. Vgl. *Böwing-Schmalenbrock* in: Brandis/Heuermann, KStG, § 5 Rn. 108.

sowie nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken (§§ 51 bis 68 AO) dienen.

Gleich der Regelung zur Körperschaftsteuer sind gemeinnützige Körperschaften gemäß § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit.²²⁰ Auch hier ist die Befreiung nach § 3 Nr. 6 S. 2 GewStG insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird.²²¹

Es kommt somit bei der Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer zu einer partiellen Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO übersteigt.²²² Durch diese partielle Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften stellt der Gesetzgeber eine wettbewerbsneutrale Besteuerung nach Maßgabe des Gleichheitsgrundsatzes der Besteuerung sicher. Die Steuerpflicht besteht insoweit, als eine gemeinnützige Körperschaft durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in einem Maß in den Wettbewerb zu sonstigen steuerpflichtigen Unternehmen tritt, der für die Verfolgung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke nicht erforderlich ist.²²³ Im Rahmen der Verkehrsteuern wird die partielle Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften nicht durch den rückausnehmenden Ausschluss von der Befreiung, sondern durch die grundsätzliche Berücksichtigung nur der steuerbegünstigten Bereiche sichergestellt.²²⁴

b) Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist für wirtschaftlich tätige gemeinnützige Körperschaften von erhöhter Relevanz. Die Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Belastung stellt oft einen entscheidenden Punkt im Rahmen der Planung und Durchführung von Projekten und wirtschaftlichen Aktivitäten dar. Das Umsatzsteuerrecht kennt, anders als etwa das Körperschafts- und das Gewerbesteuerrecht, keine generelle persönliche Steuerbefreiung gemeinnütziger

²²⁰ Es sei hier ergänzend auf die Regelung des § 3 Nr. 20 GewStG hingewiesen, vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.160 f.

²²¹ Ausgenommen sind Land- und Forstwirtschaftsbetriebe, § 3 Nr. 6 S. 2 GewStG.

²²² Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.160 ff.

²²³ *Bott* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rn. 5.

²²⁴ *Bott* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rn. 4.

Körperschaften. Sämtliche Tätigkeiten außerhalb des ideellen Bereichs, die nicht gemäß § 4 UStG befreit sind, unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuerpflicht.²²⁵

Auch die Besteuerungsgrenze des § 63 Abs. 3 AO ist im Rahmen der Umsatzsteuer nicht einschlägig. Berücksichtigt wird lediglich die Kleinunternehmergrenze des § 19 UStG.

Die Regelung in § 4 UStG stellt einzelne Umsätze gemeinwohlorientierter Betätigungen steuerfrei, die auch durch gemeinnützige Körperschaften ausgeführt werden können. Hier erfolgt jedoch keine Anknüpfung an die Satzung einer Körperschaft oder an das allgemeine Gemeinnützigkeitsrecht.

Eine Anknüpfung an die ausschließliche und unmittelbare Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke besteht im § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG. Für die Umsätze der Leistungen dieser Körperschaften findet der ermäßigte Steuersatz von 7 % Anwendung. Voraussetzung ist, dass diese Umsätze nicht steuerfrei sind.²²⁶ Von dieser Regelung sind Leistungen ausgeschlossen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geleistet werden.²²⁷

c) Erbschaft- und Schenkungsteuer

Gemeinnützige Körperschaften, die sich zum Großteil aus Spenden und Zuwendungen von Todes wegen finanzieren, können auf Steuerbefreiungen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer zurückgreifen.²²⁸

aa) Inländische Körperschaften

Zuwendungen an inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken im Sinne der §§ 52 bis 54 AO dienen, bleiben gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b) S. 1 ErbStG steuerfrei. Diese Vorschrift umfasst freigiebige Zuwendungen ebenso wie den Erwerb von Todes wegen.²²⁹ Ohne diese Befreiungsnorm würde

²²⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.175.

²²⁶ Heuermann in: Sölch/Ringleb, UStG, § 12 Rn. 622.

²²⁷ § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) S. 2 UStG; weiterführend zu Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit Achatz, DStJG 26 (2003), S. 279 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.175 ff. mwN; Weitemeyer/Schauhoff/Achatz, Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor, 2018.

²²⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 9.1.

²²⁹ Schienke-Ohletz in: von Oertzen/Loose, ErbStG, § 13 Rn. 84.

eine Schenkung an oder ein Erwerb von Todes wegen durch eine gemeinnützige Körperschaft als juristische Person und somit übriger Erwerber im Sinne des § 15 Abs. 1 ErbStG einer Besteuerung nach Steuerklasse III unterliegen.²³⁰

Im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b) ErbStG erfolgt keine Anknüpfung an die Körperschaftsteuerbefreiung der Empfängerkörperschaft. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind unmittelbar nach den §§ 51 ff. AO zu beurteilen.²³¹ Durch die direkte Anknüpfung an das allgemeine Gemeinnützigkeitsrecht entfällt die Problematik der inländischen Körperschaftsteuerpflicht der Empfängerkörperschaft. Das allgemeine Gemeinnützigkeitsrecht differenziert nicht selbstständig nach inländischen und ausländischen Körperschaften. Eine ausländische Körperschaft, die die Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt, könnte somit grundsätzlich auch eine zulässige Empfängerkörperschaft im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b) ErbStG darstellen. Die Einschränkung auf inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erfolgt hier jedoch selbstständig im Wortlaut der Befreiungsnorm. Alle anderen Körperschaften sind von dieser Befreiung ausgeschlossen.²³²

Die Beurteilung der Gemeinnützigkeit einer Empfängerkörperschaft erfolgt nach dem Gesetzeswortlaut unabhängig von anderen Feststellungen. Es besteht insbesondere keine Bindung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Einschätzung der Gemeinnützigkeit an einen eventuell vorliegenden Freistellungsbescheid im Rahmen der Körperschaftsteuer. Ein solcher bildet keinen Grundlagenbescheid für die Erbschaftsteuerstelle.²³³ Die Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 ordnen für die Verwaltung jedoch an, dass die Entscheidung über die Befreiung einer Körperschaft von der Körperschaftsteuer grundsätzlich für die Erbschaftsteuer zu übernehmen ist.²³⁴

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b) S. 2 ErbStG entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend, wenn die Empfängerkörperschaft innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung ihren

²³⁰ *Schienze-Ohletz* in: von Oertzen/Loose, ErbStG, § 13 Rn. 85.

²³¹ RE 13.8 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019.

²³² Vgl. *Schienze-Ohletz* in: von Oertzen/Loose, ErbStG, § 13 Rn. 94.

²³³ BFH Urt. v. 10.1.1992 – III R 201/90, BStBl. II 1992, 684; FG Köln Urt. v. 27.11.2003 – 9 K 6334/02, EFG 2004, 664; *Jülicher* in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rn. 190; *Kien-Hümbert* in: Moench/Weinmann, ErbStG, § 13 Rn. 95.

²³⁴ RE 13.8 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2019.

Gemeinnützigkeitsstatus verliert und das Vermögen nicht steuerbegünstigten Zwecken zugeführt wird. Rechtsgrundlage für die Nachversteuerung ist § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. Die Steuer ist auf den Wert zum Zeitpunkt der Zuwendung zu entrichten, als hätte keine Steuerbefreiung bestanden.²³⁵ Es ist nicht ausreichend, dass die Empfängerkörperschaft lediglich nicht länger als gemeinnützig angesehen wird. Dies kann etwa durch eine Satzungsänderung unter Aufgabe der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke oder durch ein Abweichen der tatsächlichen Geschäftsführung von der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke erfolgen.²³⁶ Weitere Voraussetzung ist, dass das Vermögen der Körperschaft nicht steuerbegünstigten Zwecken zugeführt wird. Bei Auflösung einer gemeinnützigen Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks unter Verwendung des Vermögens der Körperschaft zu steuerbegünstigten Zwecken im Sinne des Grundsatzes der Vermögensbindung erfolgt somit keine Nachversteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b) S. 2 ErbStG.²³⁷ Wird bei der Auflösung einer gemeinnützigen Körperschaft jedoch, entgegen dem Grundsatz der Vermögensbindung, das Vermögen nicht steuerbegünstigten Zwecken zugeführt, so ist der Nachversteuerungsstatbestand einschlägig.²³⁸ Eine Zuwendung, die nachweislich und gänzlich zu steuerbegünstigten Zwecken verbraucht wurde, kann auch bei einem späteren Statusverlust keiner Nachversteuerung unterliegen. In einem solchen Fall ist von einer Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG auszugehen, der keinen Nachversteuerungsstatbestand kennt.²³⁹ Ansonsten genießt der Zuwendende als potenzieller Steuerschuldner im Fall der Nachversteuerung gemäß § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG trotz der Anknüpfung an die Satzungsvorgaben des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts keinen Vertrauensschutz bezüglich der zweckgemäßen Verwendung der Zuwendung oder des vorhandenen Vermögens durch die Empfängerkörperschaft.

bb) Ausländische Körperschaften

Die Steuerbefreiung für Zuwendungen an ausländische Körperschaften wird gleich dem Spendenrecht durch eine Anknüpfung an eine hypothetische Körperschaftsteuerbefreiung geregelt. Es bleiben gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c) S. 1 ErbStG Zuwendungen an ausländische Religionsgesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen der

²³⁵ Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 13 Rn. 74.

²³⁶ Kien-Hümbert in: Moench/Weinmann, ErbStG, § 13 Rn. 101.

²³⁷ Hannes/Holtz in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 13 Rn. 74; Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rn. 208; Schienke-Ohletz in: von Oertzen/Loose, ErbStG, § 13 Rn. 95.

²³⁸ Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rn. 207.

²³⁹ Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rn. 208.

in § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. a) und b) ErbStG bezeichneten Art steuerfrei, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 2. HS KStG steuerbefreit wären, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würden und wenn durch die Staaten, in denen die Zuwendungsempfänger belegen sind, Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. Die Definitionen der Amtshilfe und der Unterstützung bei der Beitreibung entsprechen denen im Rahmen des Spendenabzugs.²⁴⁰

Nach alter Rechtslage hing die Steuerbefreiung vom Vorliegen von Gegenseitigkeitserklärungen einzelner Staaten ab.²⁴¹ Seit der Änderung der Rechtslage durch Art. 10 des Steueränderungsgesetzes 2015²⁴² ist das Merkmal der Gegenseitigkeit jedoch keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung mehr.

Für Zuwendungen an ausländische Zuwendungsempfänger, die in einem Staat oder einer Gebietskörperschaft ansässig sind, mit dem/der eine Gegenseitigkeitsvereinbarung besteht,²⁴³ ist es für die Steuerbefreiung ausreichend, wenn die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c) ErbStG in der bis zum 5. November 2015 geltenden Fassung erfüllt sind.²⁴⁴

Den Nachweis, dass die Empfängerkörperschaft nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken im Sinne der §§ 51 bis 58 AO dient, hat die Empfängerkörperschaft gegenüber dem zuständigen Finanzamt durch Vorlage geeigneter Belege zu erbringen.²⁴⁵ Geeignete Belege in diesem Sinne sind insbesondere die Satzung, Tätigkeitsberichte, Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben, Kassenberichte, eine Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und die Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen sowie deren zweckgerechte Verwendung und Vorstandsprotokolle.²⁴⁶

²⁴⁰ Vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c) S. 2, 3 ErbStG.

²⁴¹ Zur Rechtslage für Erwerbe vor dem 6.11.2015 *Hannes/Holtz* in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 13 Rn. 75; *Jülicher* in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rn. 211 f.

²⁴² Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

²⁴³ Zu den bestehenden Gegenseitigkeitserklärungen und DBA HE 13.9 ErbStR 2019.

²⁴⁴ RE 13.9 S. 3 ErbStR 2019.

²⁴⁵ RE 13.8 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019.

²⁴⁶ RE 13.8 Abs. 3 S. 4 ErbStR 2019.

Der Nachsteuertatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b) S. 2 ErbStG findet bei Zuwendungen an ausländische Körperschaften gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c) S. 5 ErbStG entsprechende Anwendung.

cc) Zweckgebundene Zuwendungen

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG sind solche Zuwendungen steuerfrei, die ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung zu den bestimmten Zwecken gesichert ist. In der Regelung dieses Auffangtatbestands zu § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. a) und b) ErbStG erfolgt keine Anknüpfung an zulässige Zuwendungsempfänger. Es muss lediglich sichergestellt sein, dass die Zuwendung zu den vorgegebenen Zwecken verwendet wird. Bei den verfolgten Zwecken muss es sich um solche des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts handeln. Eine Zweckverfolgung im Inland ist dagegen nicht vorgegeben.²⁴⁷ Durch die fehlende Anknüpfung an einen Zuwendungsempfänger, seine Körperschaftsteuerpflicht oder das allgemeine Gemeinnützigkeitsrecht im Ganzen sind die einschränkenden

Grundsätze sowie die Anforderungen an einen Inlandsbezug hier nicht einschlägig. Voraussetzung sind lediglich eine Zweckwidmung des Zuwendenden sowie die Sicherung der Mittelverwendung zu diesen Zwecken.²⁴⁸

Bei Zuwendungen an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c) ErbStG geht diese Regelung der Vorgabe des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG als speziellere Norm vor.²⁴⁹ Bei fehlender Erfüllung der Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c) ErbStG bleibt § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG jedoch anwendbar.²⁵⁰ Einschlägig ist dies etwa bei einer Auflage zur Verwendung einer Zuwendung zu begünstigten Zwecken im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG ohne die Anknüpfung an eine bestimmte Empfängerkörperschaft.²⁵¹

Die Zweckwidmung muss ausreichend deutlich bestimmt sein. Ausreichend ist etwa eine Zuwendung an eine Körperschaft, die Zwecke im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG verfolgt,

²⁴⁷ RE 13.10 Abs. 1 ErbStR 2019; *Hannes/Holtz* in: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13 Rn. 77.

²⁴⁸ *Kien-Hümbert* in: *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 13 Rn. 107.

²⁴⁹ *Jülicher* in: *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, § 13 Rn. 231.

²⁵⁰ RE 13.10 Abs. 3 ErbStR 2019.

²⁵¹ Vgl. *Jülicher* in: *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, § 13 Rn. 231.

wenn dem Zuwendenden diese Zweckverfolgung bekannt war.²⁵² Die bloße Zuwendung an einen ausländischen Staat ohne eine weitere Bestimmung des Verwendungszwecks weist hingegen grundsätzlich keine ausreichende Zweckbestimmung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG auf.²⁵³ Die generelle Ausrichtung eines Staates zur Förderung von Gemeinwohlzwecken genügt den Anforderungen an kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke im Sinne des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts nicht.²⁵⁴

Mangels Anknüpfung an das allgemeine Gemeinnützigkeitsrecht muss hier keine Empfängerkörperschaft mit satzungsmäßiger Vermögensbindung an begünstigte Zwecke vorliegen. Eine zweckgemäße Zuwendungsverwendung ist in diesem Fall somit eine eigenständige Befreiungsvoraussetzung. Von der Sicherstellung, dass die Zuwendung zu einem begünstigten Zweck im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG verwendet wird, ist jedenfalls dann auszugehen, wenn dies durch eine Behörde, einen Beamten in amtlicher Eigenschaft oder einen Geistlichen einer Religionsgemeinschaft überwacht wird. Ein besonderer Nachweis der zweckgebundenen Verwendung kann etwa erforderlich sein, wenn Privatpersonen bei einem Erwerb von Todes wegen mit einer zweckgebundenen Auflage bedacht sind.²⁵⁵

Die Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG kennt keinen Nachversteuerungstatbestand im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b) S. 2 ErbStG.

dd) Nachträgliches Entfallen der Steuer

Sollte der Zuwendende keine Bestimmung zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken getroffen und keine gemeinnützige Empfängerkörperschaft bedacht haben, entsteht die Steuerlast zunächst auch, wenn der Empfänger eines unentgeltlichen Vermögensübergangs von Todes wegen oder unter Lebenden die Zuwendung später aus eigener Entscheidung an eine gemeinnützige Körperschaft weiterleitet.²⁵⁶ Gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG entfällt die Steuer jedoch, wenn die erhaltene Zuwendung innerhalb von zwei Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer dem Bund, einem Land, einer inländischen Gemeinde (Gemeindeverband) oder einer inländischen Stiftung zugewendet wird. Die Empfängerstiftung muss nach

²⁵² BFH Urt. v. 4.9.1996 – II R 21/95, BFH NV 1997, 231; *Kien-Hümbert* in: Moench/Weinmann, ErbStG, § 13 Rn. 109.

²⁵³ Vgl. grundsätzlich FG München Urt. v. 5.11.1997 – 4 K 527/94, EFG 1998, 492. Besonderheit zum Staat Israel vgl. FG München 13.3.2002 – 4 K 2570/99, EFG 2002, 852.

²⁵⁴ *Kien-Hümbert* in: Moench/Weinmann, ErbStG, § 13 Rn. 109.

²⁵⁵ *Jülicher* in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rn. 223.

²⁵⁶ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 9.19.

der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar als gemeinnützig anzuerkennenden steuerbegünstigten Zwecken im Sinne der §§ 52 bis 54 AO mit Ausnahme der Zwecke dienen, die nach § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO gemeinnützig sind.

Die Regelung des § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG soll dem Erwerber ermöglichen, auch bei bereits entstandener Steuer die Steuerfreiheit aufgrund der freiwilligen Vermögensabgabe zu begünstigten Zwecken oder an begünstigte Stellen zu erlangen, und ihn zu dieser Verwendung ermutigen.²⁵⁷ Innerhalb des begünstigten Zeitraums kann die steuerwirksame Zuwendung unter Lebenden oder auch durch Verfügung von Todes wegen durch den ursprünglichen Erwerber oder seinen Erben mit der Wirkung erfolgen, dass sowohl die ursprüngliche als auch die Steuerlast des Erben erlischt.²⁵⁸

Das Erlöschen der Steuer ist nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG dann ausgeschlossen, wenn die Empfängerstiftung verpflichtet ist, gegenüber dem Erwerber der ursprünglichen Zuwendung oder seinen nächsten Angehörigen Unterhaltsleistung im Sinne des § 58 Nr. 6 AO zu erbringen,²⁵⁹ oder soweit für die Zuwendung eine Vergünstigung nach § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG oder § 9 Nr. 5 GewStG in Anspruch genommen wird. Dieser Ausschluss hindert die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung maßgeblich. Durch die ertragsteuerliche Berücksichtigung des Spendenabzugs lässt sich regelmäßig eine größere Steuerersparnis erzielen als durch das Erlöschen der Erbschaft- und Schenkungsteuer.²⁶⁰

d) Sonstige Steuern und Vergünstigungen

Es bestehen weitere Vergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften im Rahmen der Grundsteuer, der Grunderwerbsteuer, der Rennwett- und Lotteriesteuer, der Kraftfahrzeugsteuer sowie in den Kostenregelungen der Bundesländer.²⁶¹

²⁵⁷ Gesetzesentwurf, Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftungen sowie zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz), BT-Drs. 11/7833 v. 10.9.1990; *Jülicher* in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 29 Rn. 95; *Reich* in: von Oertzen/Loose, ErbStG, § 29 Rn. 39.

²⁵⁸ *Hannes/Holtz* in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 29 Rn. 20; *Weinmann* in: Moench/Weinmann, ErbStG, § 29 Rn. 19.

²⁵⁹ *Weinmann* in: Moench/Weinmann, ErbStG, § 29 Rn. 20.

²⁶⁰ *Weinmann* in: Moench/Weinmann, ErbStG, § 29 Rn. 15.

²⁶¹ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 7.385 ff.

Die unmittelbaren Steuerbefreiungen sind für gemeinnützige Körperschaften regelmäßig nicht von hoher Bedeutung oder Auswirkung. Die meisten gemeinnützigen Körperschaften erwirtschaften keinen steuerpflichtigen Gewinn. Der diesen körperschaftsbezogenen Steuerbefreiung zugrundeliegende Gemeinnützigkeitsstatus bildet jedoch die Grundlage für förderungsbezogene Steuerbefreiungen, die, durch die Anknüpfung an §5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, nur gemeinnützigen Körperschaften zugutekommen können.²⁶²

2. Indirekte förderungsbezogene Steuervergünstigungen

Die steuerliche Entlastung aufgrund der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke kommt ausschließlich gemeinnützigen Körperschaften zu. Förderungsbezogene Steuervergünstigungen knüpfen die Steuervergünstigung an die Unterstützung dieser Körperschaften durch Förderer. In der Fördertätigkeit liegt keine eigene Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke. Durch die steuerliche Berücksichtigung dieser Tätigkeiten wird den steuerpflichtigen Förderern ein Anreiz geschaffen, privat uneigennützig für die Förderung steuerbegünstigter Zwecke zu handeln.²⁶³

a) Spendenabzug

Im Kern der förderungsbezogenen Steuervergünstigungen stehen die Regelungen des steuerlichen Spendenabzugs. Der steuerliche Spendenabzug aktiviert, motiviert und honoriert die freiwillige und uneigennützige Förderung der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke durch Zuwendungen. Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften können im Rahmen der Ertragsteuern bis zu einer festgelegten Höchstgrenze von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden, was beim Zuwendenden zu einer Steuerersparnis führt.²⁶⁴ Die Regelungen des steuerlichen Spendenabzugs sind in den Einzelsteuergesetzen in § 10b EStG, §§ 8 Nr. 9, 9 Nr. 5 GewStG und § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG verortet.

aa) Zuwendungsempfänger

Mögliche Zuwendungsempfänger im Rahmen des steuerlichen Spendenabzugs der Einkommen-, der Gewerbe- und der Körperschaftsteuer sind

²⁶² Böwing-Schmalenbrock in: Brandis/Heuermann, KStG, § 5 Rn. 109.

²⁶³ Vgl. BFH Urt. v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8.

²⁶⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.1.

- juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR belegen sind,
- nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen und
- Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR belegen sind und nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG steuerbefreit wären, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würden.²⁶⁵

Durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben 2010²⁶⁶ wurde der Kreis der möglichen Spendenempfänger auf solche erweitert, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR belegen sind.

Zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören rechtsfähige Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des öffentlichen Rechts.²⁶⁷ Bei fehlender Rechtsfähigkeit ist zu prüfen, ob eine öffentliche Dienststelle anzunehmen ist. Dies beschreibt eine Behörde im Sinne einer nichtrechtsfähigen Einrichtung, die staatliche oder staatswichtige Aufgaben wahrnimmt.²⁶⁸

Der Bereich der privatrechtlichen Empfängerkörperschaften ist in solche geteilt, die im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind, und solche, die im Inland nicht steuerpflichtig sind. In beiden Varianten ist grundsätzlich ein potenzieller Zuwendungsempfänger gegeben. Körperschaften mit inländischen Einkünften müssen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sein, um tauglicher Zuwendungsempfänger zu sein. Dies können zum einen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften sein, die die Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts in §§ 51 bis 68 AO erfüllen. Zum anderen ist die Körperschaftsteuerbefreiung durch die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften eröffnet, wenn es sich um eine nach den Rechtsvorschriften eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates gegründete Gesellschaft im Sinne des Art. 54 AEUV oder des Art. 34 EWR handelt, diese ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines EU-

²⁶⁵ § 10b EStG, § 9 Nr. 5 GewStG; § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.9.

²⁶⁶ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010, BGBl. I 2010, 386.

²⁶⁷ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.11.

²⁶⁸ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.12.

oder EWR-Mitgliedstaates hat und mit diesem Staat ein Amtshilfeabkommen besteht. Auch beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften müssen alle Vorgaben des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Körperschaften, die keine inländischen Einkünfte erzielen und somit im Inland nicht steuerpflichtig sind, können dann taugliche Zuwendungsempfänger sein, wenn sie in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat belegen sind und nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 2. HS KStG steuerbefreit wären, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würden.²⁶⁹ Diese Körperschaften müssen somit in einem hypothetischen Vergleich den Anforderungen an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften genügen, mithin fiktiv gemeinnützig sein.

Der Vergleich zu beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften beruht auf der Anknüpfung der Zuwendungsempfängertauglichkeit einer Körperschaft an ihre Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Effekt dieser Verweisungstechnik ist lediglich, dass eine ausländische Körperschaft, die keine inländischen Einkünfte erzielt, alle Vorgaben des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen muss. Auf eine Anerkennung als gemeinnützig oder einen vergleichbaren Sachverhalt im Sitzstaat der Körperschaft kommt es nicht an. Die Einschätzung der Zuwendungsempfängertauglichkeit bestimmt sich ausschließlich nach deutschem Recht.²⁷⁰

Bei Zuwendungsempfängern, die im Ausland ansässig sind, wird darüber hinaus vorausgesetzt, dass durch den Ansässigkeitsstaat des Zuwendungsempfängers Amtshilfe sowie Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. Amtshilfe und Beitreibung werden legaldefiniert als Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Abs. 2 des EU-Amtshilfegesetzes und als gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes.²⁷¹

Die einzelsteuergesetzlichen Vorgaben enthalten ebenfalls einen strukturellen Inlandsbezug, gleich dem in § 51 Abs. 2 AO, für Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen

²⁶⁹ § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG; § 9 Nr. 5 S. 2 Buchst. c) GewStG; § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 Buchst. c) KStG.

²⁷⁰ BFH Urt. v. 27.5.2009 – X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633; v. 17.9.2013 – I R 16/12, BStBl. II 2014, 440; BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 559; *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 39.

²⁷¹ § 10b Abs. 1 S. 3 – 5 EStG; § 9 Nr. 5 S. 3 – 5 GewStG; § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 – 5 KStG.

Rechts oder öffentliche Dienststellen, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR belegen sind.²⁷² In Ermangelung der Anknüpfung dieser Zuwendungsempfänger an § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, ist die Anwendung des allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts in diesen Fällen nicht eröffnet, was dazu führt, dass die Regelung in § 51 Abs. 2 AO keine direkte Anwendung findet. Die Geltung des Inlandsbezugs für diese Zuwendungsempfänger wird somit durch die ausdrückliche Wiederholung der Voraussetzungen in den einzelsteuerlichen Regelungen sichergestellt.²⁷³

bb) Spenden

Dem Spendenabzug unterfallen als Zuwendungen Spenden und Mitgliedsbeiträge für steuerbegünstigte Zwecke. Eine Spende ist eine Ausgabe, die freiwillig und unentgeltlich zur fremdnützigen Förderung steuerbegünstigter Zwecke geleistet wird.²⁷⁴ Die Spende kann mit der Auflage verbunden werden, für einen bestimmten steuerbegünstigten Zweck verwendet zu werden.²⁷⁵ Zur steuerlichen Berücksichtigung muss eine Spende um des zu fördernden Zwecks willen geleistet werden, wobei es entscheidend auf die sich aus den äußeren Umständen ergebende Spendenmotivation ankommt.²⁷⁶ Der Spendenabzug ist nur gerechtfertigt, wenn der zuwendende Steuerpflichtige durch die Ausgabe endgültig wirtschaftlich belastet ist.²⁷⁷ Eine endgültige wirtschaftliche Belastung fehlt etwa bei Vorbehalt eines Rückforderungsrechts oder bei der Vereinbarung von Weitergabeverpflichtungen.²⁷⁸ Die Freiwilligkeit der Spende meint nicht die verpflichtungsfreie Ausführung der Spende, sondern die freiwillige Übernahme der Verpflichtung.²⁷⁹ Zur Unentgeltlichkeit muss die Spende ausschließlich fremdnützig und in Spendenmotivation ohne Erwartung einer Gegenleistung erfolgen.²⁸⁰ Die Gegenleistung kann in einem unmittelbar und ursächlich vom Zuwendungsempfänger oder

²⁷² § 10b Abs. 1 S. 6 EStG; § 9 Nr. 5 S. 6 GewStG; § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 6 KStG.

²⁷³ Vgl. entsprechende Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c) ErbStG.

²⁷⁴ BFH Urt. v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258; Beschl. v. 22.3.1995 – X B 285/94, BFH/NV 1995, 963; Urt. v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8; v. 12.10.2011 – I R 102/10, DStR 2012, 281; *Brandl* in: *Brandis/Heuermann*, EStG, § 10b Rn. 16.

²⁷⁵ BFH Urt. v. 19.3.1976 – VI R 72/73, BStBl. II 1976, 338.

²⁷⁶ BFH Urt. v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220; v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258; v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874.

²⁷⁷ BFH Urt. v. 20.2.1991 – X R 191/87 BStBl. II 1991, 690; *Brandl* in: *Brandis/Heuermann*, EStG, § 10b Rn. 16a.

²⁷⁸ *Brandl* in: *Brandis/Heuermann*, EStG, § 10b Rn. 16a mwN; zu Weitergabeverpflichtungen bei zusammenveranlagten Ehegatten BFH Urt. v. 15.1.2019 – X R 6/17, BStBl. II 2019, 318.

²⁷⁹ BFH Urt. v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220; v. 5.2.1992 – I R 63/91, BStBl. II 1992, 748.

²⁸⁰ *Brandl* in: *Brandis/Heuermann*, EStG, § 10b Rn. 18.

einem Dritten gewährten Vorteil bestehen, der nicht unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein muss.²⁸¹

(1) Sachspenden

Zuwendungen können neben Geldleistungen auch durch die Zuwendung von anderen Wirtschaftsgütern erfolgen. Nutzungen und Leistungen sind als Zuwendung ausgeschlossen.²⁸² Zur Bezifferung des Spendenwerts bedarf es im Fall einer Sachspende eines Bewertungsmaßstabs für das übertragene Wirtschaftsgut.²⁸³ Als Grundsatz ist bei einer Sachspende der gemeine Wert des gespendeten Wirtschaftsguts anzusetzen. Der gemeine Wert bestimmt sich durch den Preis, der bei einer Veräußerung des Wirtschaftsguts nach dessen Beschaffenheit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre.²⁸⁴ Ausnahmen bestehen für Wirtschaftsgüter, die unmittelbar vor der Zuwendung dem Betriebsvermögen entnommen wurden oder steuerverstrickte Wirtschaftsgüter des Privatvermögens sind.²⁸⁵

Im Rahmen der Sachspende muss das gespendete Wirtschaftsgut nicht unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Ebenso kann der Zuwendungsempfänger das Wirtschaftsgut veräußern und den Veräußerungserlös für steuerbegünstigte Zwecke verwenden.²⁸⁶

(2) Buchwertprivileg

Für Spenden an gemeinnützige Körperschaften, bei denen ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach der Entnahme aus dem Betriebsvermögen des Spenders unentgeltlich zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke überlassen wird, besteht in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG ein Buchwertprivileg, wonach die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden kann.²⁸⁷ Es erfolgt somit keine Besteuerung der stillen Reserven. Durch diesen Besteuerungsverzicht soll ein

²⁸¹ BFH Urt. v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234; Beschl. v. 22.3.1995 – X B 285/94, BFH/NV 1995, 963; Beschl. v. 12.8.1997 – X B 279/96, BFH/NV 1998, 317; Urt. v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8; v. 9.12.2014 – X R 4/11, BFH/NV 2015, 853; zum unschädlichen geringfügigen Vorteil BFH Urt. v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651.

²⁸² § 10b Abs. 3 S. 1 EStG; § 9 Nr. 5 S. 13 GewStG; § 9 Abs. 2 S. 2 KStG.

²⁸³ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.39.

²⁸⁴ § 9 Abs. 2 BewG; BFH Urt. v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 46; *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 121.

²⁸⁵ Vgl. *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 122 f.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.39.

²⁸⁶ *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 120; ausführlich dazu *Seer*, GmbHR 2008, 785.

²⁸⁷ *Ehmcke/Krumm* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 6 Rn. 1020 f.

zusätzlicher Anreiz der Spendenmotivation erfolgen.²⁸⁸ Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 5 EStG ist die Entnahme von Nutzungen und Leistungen vom Buchwertprivileg ausgenommen.

Mögliche Zuwendungsempfänger im Rahmen des Buchwertprivilegs sind juristische Personen des öffentlichen Rechts und Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind. Die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist jedoch lediglich Körperschaften zugänglich, die im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind. Privatrechtlich organisierte ausländische Körperschaften, die im Inland keiner Steuerpflicht unterliegen, sind somit vom Kreis der möglichen Zuwendungsempfänger ausgeschlossen. Diesen Körperschaften kann die Wirkung des Buchwertprivilegs zur Spendenmotivation folglich nicht zugutekommen.²⁸⁹

(3) Aufwandsspenden

Eine Spende kann auch bei einem Verzicht des Spenders auf einen Anspruch auf die Erstattung von Aufwendungen gegen die Empfängerkörperschaft angenommen werden.²⁹⁰ Eine solche Aufwandsspende ist als verkürzte Geldspende anzusehen.²⁹¹ Ein Anspruchsverzicht kann im Rahmen des Spendenabzugs jedoch nur berücksichtigt werden, wenn der Anspruch, auf den der Spender bedingungslos und zeitnah nach Fälligkeit verzichtet, gegen eine zahlungsfähige und zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigten Körperschaft durch Vertrag oder Satzung ernsthaft eingeräumt ist und nicht von vornherein unter der Bedingung des Verzichts steht.²⁹² Die Anforderungen an eine endgültige wirtschaftliche Belastung und die Unentgeltlichkeit der Spende müssen erfüllt sein.²⁹³

cc) Mitgliedsbeiträge

Mitgliedsbeiträge sind ebenso wie Spenden steuerlich abziehbar, wenn sie freiwillig und unentgeltlich zur fremdnützigen Förderung steuerbegünstigter Zwecke geleistet werden. Der steuerlichen Berücksichtigung ist es nicht abträglich, dass die Beiträge aufgrund einer

²⁸⁸ Vgl. BT-Drs. V/3890 v. 26.2.1969; *Ehmcke/Krumm* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 6 Rn. 1020; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.241.

²⁸⁹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.248. Zu bestehenden Unionsrechtsverstößen siehe unten S. 207 ff.

²⁹⁰ § 10b Abs. 3 S. 5, 6 EStG; § 9 Abs. 2 S. 4, 5 KStG; *Richter/Specker* in: Richter, Stiftungsrecht, § 29 Rn. 9.

²⁹¹ BMF v. 25.11.2014, DStR 2014, 2460; *Richter/Specker* in: Richter, Stiftungsrecht, § 29 Rn. 9.

²⁹² BMF v. 24.8.2016, DStR 2016, 2161; v. 25.11.2014, DStR 2014, 2460; *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 130 f.; *Richter/Specker* in: Richter, Stiftungsrecht, § 29 Rn. 9.

²⁹³ Vgl. *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 130 f.; *Richter/Specker* in: Richter, Stiftungsrecht, § 29 Rn. 9.

rechtlichen Verpflichtung geleistet werden, solange die Verpflichtung freiwillig und uneigennützig eingegangen wurde.²⁹⁴ Anders als Spenden sind Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige Körperschaften nicht uneingeschränkt unabhängig von dem verfolgten steuerbegünstigten Zweck zum Spendenabzug zugelassen. Ausgeschlossen ist der Abzug von Mitgliedsbeiträgen an Körperschaften, die den Sport, die kulturelle Betätigung, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dient, die Heimatpflege und Heimatkunde, die Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 23 AO oder einen diesen Zwecken entsprechenden Förderzweck nach § 52 Abs. 2 S. 2 AO verfolgen.²⁹⁵ Dieser Ausschluss bleibt auch bestehen, wenn neben den hier aufgelisteten Zwecken weitere steuerbegünstigte Zwecke verfolgt werden. Eine ausschließliche Verfolgung der schädlichen Zwecke muss nicht gegeben sein.²⁹⁶ Durch diese Regelung sollen Mitgliedsbeiträge von der steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen werden, denen typischerweise ein Gegenwert im Bereich der Freizeitgestaltung der Mitglieder gegenübersteht.²⁹⁷ Ob ein solcher Gegenwert den Mitgliedern im Einzelfall tatsächlich aus den Mitgliedsbeiträgen gewährt wird, ist unerheblich.²⁹⁸ Entgegen dem Grundsatz, dass für Mitgliedsbeiträge im Rahmen der Zuwendungsberücksichtigung keine Gegenleistung für die Aufwendung vorliegen darf, können Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur im Sinne des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO nicht in erster Linie zur Freizeitgestaltung fördern, auch dann abgezogen werden, wenn den Mitgliedern der Körperschaft Vergünstigungen gewährt werden.²⁹⁹

dd) Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken

Zuwendungsberechtigte steuerbegünstigte Zwecke sind alle gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke der §§ 52 bis 54 AO.³⁰⁰ Die Zuwendung muss zur Förderung dieser Zwecke geleistet werden. Falls eine Bestimmung des Zuwendenden über die Verwendung der Zuwendung gegeben ist, muss diese Zweckbestimmung auf die Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken gerichtet sein. Darüber hinaus muss die Zuwendung vom Zuwendungsempfänger

²⁹⁴ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.96.

²⁹⁵ § 10b Abs. 1 S. 8 EStG; § 9 Nr. 5 S. 12 GewStG; § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 8 KStG.

²⁹⁶ R 10b.1 Abs. 1 S. 1 EStR 2012; FG Münster Urt. v. 16.2.2007 – 9 K 4907/02 S, EFG 2007, 1434.

²⁹⁷ *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 25; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.98; *Märtens* in: Gosch, KStG, § 9 Rn. 39.

²⁹⁸ *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 25.

²⁹⁹ § 10b Abs. 1 S. 7 EStG; § 9 Nr. 5 S. 7 GewStG; § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 7 KStG.

³⁰⁰ *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 30; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.35.

tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.³⁰¹ Sollte es beim Zuwendungsempfänger zu einer Fehlverwendung der erhaltenen Mittel kommen, entfällt die steuerliche Abziehbarkeit beim Zuwendenden nicht, solange dieser bezüglich der Richtigkeit der Zuwendungsbestätigung in gutem Glauben war.³⁰²

ee) Nachweise

Die steuerliche Berücksichtigung einer Zuwendung beim Zuwendenden ist nach § 50 Abs. 1 S. 1 EStDV grundsätzlich an das Vorliegen einer Zuwendungsbestätigung gebunden.³⁰³ Durch diese soll die Verwendung der Zuwendung zu steuerbegünstigten Zwecken nachgewiesen werden.³⁰⁴ Eine solche Zuwendungsbestätigung muss durch den Zuwendungsempfänger entsprechend dem amtlichen vorgeschriebenen Vordruck ausgestellt sein.³⁰⁵ Zuwendungsempfänger dürfen Zuwendungsbestätigungen gemäß § 63 Abs. 5 S. 1 AO nur ausstellen, wenn das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a Abs. 1 AO nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass die Finanzverwaltung regelmäßig und zeitnah zur Ausstellung der Zuwendungsbestätigung die Erfüllung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen durch die Körperschaft prüft.³⁰⁶

Für Zuwendungen, die 300 Euro nicht übersteigen, in Katastrophenfällen und bei der Zahlung von Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien enthält § 50 Abs. 4 bis 6 EStDV eine Nachweiserleichterung. Dadurch soll in den ausgewählten Fällen der Nachweisaufwand für den Zuwendenden und den Zuwendungsempfänger reduziert werden, um in schnellerer Abfolge die Nachweisbeschaffung zu ermöglichen.³⁰⁷

³⁰¹ Vgl. § 10b Abs. 4 S. 2 2. HS EStG; BFH Urt. v. 19.3.1976 – VI R 72/73, BStBl. II 76, 338; *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 31.

³⁰² § 10b Abs. 4 S. 1 EStG; § 9 Nr. 5 S. 13 GewStG; § 9 Abs. 3 S. 1 KStG; *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 33.

³⁰³ Die Anforderungen im Rahmen der anderen Steuerarten richten sich auch nach den Vorgaben in § 50 EStDV. R 9 Abs. 1 KStR 2015; BFH Urt. v. 23.5.1989 – I R 17/85, BStBl. II 1989, 879; v. 25.8.1987 – IX R 24/85, BStBl. II 1987, 850; v. 27.11.1963 – I 303/60, BeckRS 1963, 21007791; *Märtens* in: Gosch, KStG, § 9 Rn. 43; *Gosch* in: Brandis/Heuermann, GewStG, § 9 Rn. 252.

³⁰⁴ BFH Urt. v. 5.2.1992 – I R 63/91, BStBl. II 1992, 748.

³⁰⁵ § 50 Abs. 1 S. 1 EStDV; BMF v. 7.11.2013, BStBl. I 13, 1333.

³⁰⁶ Vgl. *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 46.

³⁰⁷ *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 47.

Ein Nachweis im Sinne des § 50 EStDV ist dem Finanzamt seit dem Veranlagungszeitraum 2017 nicht mehr zwingend vorzulegen. Es ist vielmehr ausreichend, wenn der Zuwendende über den entsprechenden Nachweis verfügt, diesen befristet aufbewahrt und auf Verlangen des Finanzamtes vorlegen kann.³⁰⁸ Dass der Zuwendende über diesen Nachweis verfügt, ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung.³⁰⁹ Zuwendungen, für die der Zuwendende keinen ausreichenden Nachweis erhalten hat oder erhalten kann, können somit nie steuerlich geltend gemacht werden. Die Beschaffung der einschlägigen Zuwendungsnachweise ist Aufgabe des steuerpflichtigen Zuwendenden und erfolgt nicht aufgrund einer Aufforderung des Finanzamtes an den Zuwendungsempfänger.³¹⁰ Ist der Zuwendungsempfänger eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite privatrechtliche Körperschaft, ist diese nach § 50 Abs. 7 S. 1 EStDV verpflichtet, die Vereinnahmung der Zuwendung und ihre zweckentsprechende Verwendung ordnungsgemäß aufzuzeichnen und ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Bei Zuwendungen, die nicht als finanzielle Ausgabe geleistet wurden, müssen sich nach § 50 Abs. 7 S. 3 EStDV aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den vom Empfänger bestätigten Wert der Zuwendung ergeben. Das zugewendete Wirtschaftsgut muss in einem Maß bezeichnet sein, das die Überprüfung der Wertangabe ermöglicht. Angaben wie Alter, Kaufpreis und Zustand des Wirtschaftsguts müssen ebenfalls erfasst werden.³¹¹

Die Anforderungen an das Vorliegen einer Zuwendungsbestätigung sind gemäß § 50 Abs. 1 S. 2 EStDV bei Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 EStG nicht einschlägig.³¹² In diesen Fällen müssen die erforderlichen Nachweise zur Prüfung der steuerlichen Berücksichtigung der Zuwendung durch den Zuwendenden erbracht werden.³¹³

ff) Vertrauensschutz und Spendenhaftung

Sollte eine Spende durch den Spendenempfänger nicht zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden oder der Zuwendungsempfänger nicht über die notwendige Steuerbefreiung

³⁰⁸ § 50 Abs. 8 EStDV; *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 44.

³⁰⁹ BFH Urt. v. 19.7.2011 – X R 32/10, BFH/NV 12, 179; *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 46.

³¹⁰ *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 45; zur elektronischen Datenübermittlung gemäß § 50 Abs. 2 EStDV *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 48.

³¹¹ BMF v. 7.11.2013, BStBl. I 13, 1333; *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 123.

³¹² Zur Aufhebung dieser Regelung siehe unten S. 195 f.

³¹³ BFH Urt. v. 21.1.2015 – X R 7/13, BStBl. II 2015, 588; BMF v. 16.5.2011, DStR 2011, 973; *Märtens* in: Gosch, KStG, § 9 Rn. 44a.

verfügen, scheidet die Berücksichtigung im Rahmen des Spendenabzugs grundsätzlich aus.³¹⁴ Der Spender kann jedoch regelmäßig nicht einschätzen, ob ein Zuwendungsempfänger alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt. Darüber hinaus gibt er, sobald er die Zuwendung geleistet hat, die Kontrolle für die tatsächliche Mittelverwendung aus der Hand.³¹⁵

Der Spender darf daher grundsätzlich auf die Richtigkeit einer durch den Zuwendungsempfänger ausgestellten Zuwendungsbestätigung vertrauen. Dieser Vertrauensschutz entfällt lediglich, wenn der Spender die Zuwendungsbestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.³¹⁶ Der Vertrauensschutz des Spenders umfasst die Berechtigung des Zuwendungsempfängers zur Ausstellung der Zuwendungsbestätigung, die tatsächliche Verwendung der Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke und die rechtliche Qualifikation als Zuwendung.³¹⁷ Die rechtliche Qualifikation als Zuwendung umfasst die Unentgeltlichkeit der Zuwendung sowie die Bezifferung der Höhe der Zuwendung oder des Wertes der Sachspende.³¹⁸

Sollte sich zu einem späteren Zeitpunkt die Unrichtigkeit der Zuwendungsbestätigung oder eine Fehlverwendung der Zuwendung selbst herausstellen, kommt es bei einem gutgläubigen Spender nicht zu einer Versagung des Spendenabzugs. Eine Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung des Spenders nach §§ 173, 175 AO ist ausgeschlossen.³¹⁹

Im Fall einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung oder der Fehlverwendung der Zuwendung haftet derjenige für die entgangene Steuer, der vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden.³²⁰ Eine unrichtig ausgestellte Zuwendungsbestätigung liegt vor, wenn ihr Inhalt nicht der objektiven Sach- und Rechtslage

³¹⁴ Vgl. *Lindberg* in: Frotscher/Guerts, EStG, § 10b Rn. 189 f.

³¹⁵ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.147.

³¹⁶ § 10b Abs. 4 S. 1 EStG; § 9 Nr. 5 S. 13 GewStG; § 9 Abs. 3 S. 1 KStG.

³¹⁷ *Lindberg* in: Frotscher/Guerts, EStG, § 10b Rn. 192.

³¹⁸ BFH Urt. v. 12.8.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65; Beschl. v. 26.4.2002 – XI R 30/01, BFH/NV 2002, 1029; Urt. v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.150; *Kirchhain* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 12 Rn. 164.

³¹⁹ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.157; *Kirchhain* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 12 Rn. 163.

³²⁰ § 10b Abs. 4 S. 2 EStG; § 9 Nr. 5 S. 14 GewStG; § 9 Abs. 3 S. 2 KStG.

entspricht. Dabei bezieht sich die Unrichtigkeit auf die wesentlichen Angaben, die vom Vertrauensschutz des Spenders umfasst werden.³²¹ Eine zweckwidrig veranlasste Fehlverwendung ist gegeben, wenn die Zuwendung außerhalb des steuerbegünstigten Bereichs der Körperschaft oder zu anderen als den angegebenen Zwecken verwendet wird.³²²

Die Spendenhaftung findet immer erst dann Anwendung, wenn der Vertrauensschutztatbestand eingreift und die nachträgliche Änderung der Steuerfestsetzung verhindert.³²³ Erst weil der Steuervorteil aufgrund des Vertrauensschutzes auch bei unrichtiger Bestätigung oder Fehlverwendung beim Spender belassen wird, kommt es zu einer entgangenen Steuer, die durch die Spendenhaftung kompensiert werden soll.³²⁴ Der Haftungsanspruch beläuft sich pauschal auf 30 % des zugewendeten Betrags³²⁵ oder auf 15 % der Zuwendung.³²⁶

b) Nebenberufliche Tätigkeiten

Im Rahmen des EStG werden Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten Privater im Rahmen gemeinnütziger Zwecke teilweise von der Besteuerung ausgenommen. Hierdurch wird das persönliche bürgerschaftliche Engagement des Einzelnen auch außerhalb einer Zuwendungsleistung unmittelbar steuerlich begünstigt.

Nach § 3 Nr. 26 S. 1 EStG sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem EU- bzw. EWR-Staat oder in der Schweiz belegen ist, oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke nach §§ 52 bis 54 AO bis zur Höhe von insgesamt 3000 Euro im Jahr steuerfrei.

Gemäß § 3 Nr. 26a S. 1 EStG bleiben Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem EU- oder EWR-

³²¹ BFH Urt. v. 12.8.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65.

³²² FG Köln Beschl. v. 28.1.1998 – 6 V 6194/97, EFG 1998, 755; *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 145b; *Gehm*, StBp 2018, 87.

³²³ *Kirchhain* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 12 Rn. 176.

³²⁴ *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 145.

³²⁵ § 10b Abs. 4 S. 3 EStG; § 9 Abs. 3 S. 2 2. HS KStG; *Brandl* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 10b Rn. 151.

³²⁶ § 9 Nr. 5 S. 16 GewStG; *Gosch* in: Brandis/Heuermann, GewStG, § 9 Rn. 269.

Staat oder in der Schweiz belegen ist, oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke nach §§ 52 bis 54 AO bis zur Höhe von insgesamt 840 Euro im Jahr steuerfrei. Diese Steuerbefreiung ist jedoch ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit ganz oder teilweise eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12, 26 oder 26b EStG gewährt wird.³²⁷ Diese Subsidiaritätsregelung soll die doppelte Begünstigung derselben Tätigkeit verhindern. Der Steuerpflichtige muss sich für eine Steuerbefreiung entscheiden.³²⁸

Die Freibeträge und die einschlägigen Tätigkeiten der Regelungen wurden in den vergangenen Jahren stetig erhöht und erweitert.³²⁹ Die Befreiungsregelungen sind Sozialzwecknormen zur Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten.³³⁰ Wie auch im Bereich des Spendenrechts, kommt es an dieser Stelle durch die direkte Steuerbefreiung und die darin enthaltene Anreizwirkung zu einer gesteigerten mittelbaren Förderung gemeinnütziger Körperschaften.³³¹

C. Ursprung, Inhalt und Implementierung der grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

Nachdem ein Überblick über die Regelungen des nationalen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts erfolgt ist, wird im nächsten Abschnitt der Einfluss der unionsrechtlichen Grundfreiheiten auf diese Materie untersucht. Der Abschnitt ist unterteilt in den Ursprung der negativen Integrationswirkung der Grundfreiheiten, den Inhalt der diesbezüglichen Rechtsprechung des EuGH sowie die Maßnahmen, die der Gesetzgeber ergriffen hat, um diese Vorgaben im nationalen Recht umzusetzen.

I. Ursprung der grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

Im Folgenden wird der Ursprung des unionsrechtlichen Einflusses auf das nationale Gemeinnützigkeitsrecht untersucht. Im Rahmen dessen werden die historische Entwicklung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts sowie dessen traditionelle Rechtfertigung im nationalen

³²⁷ § 3 Nr. 26a S. 2 EStG.

³²⁸ BFH Urt. v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571; *Erhard/Valta* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 3 Rn. 6; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 9.44.

³²⁹ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 9.27 ff.

³³⁰ BFH Urt. v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791.

³³¹ BFH Urt. v. 30.3.1990 – VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 9.29.

Bereich dargestellt. Anschließend wird auf die Entwicklung der Europäischen Union zu ihrer gegenwärtigen Gestalt und auf die Modi europäischer Integration insbesondere durch die unionsrechtlichen Grundfreiheiten eingegangen.

1. Entwicklung des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts

Das Konzept der Verschonung von Abgaben im Gegenzug für Tätigkeiten im Interesse des Gemeinwohls lässt sich bis in mittelalterliche Zeiten zurückverfolgen.³³² Mit dem Steuerwesen entwickelte sich neben einer steuerlichen Immunität einzelner Stände und der Städte bereits ein Gemeinnutzenausgleich für natürliche Personen und Gruppen, die sich an einem gemeinsamen Nutzen beteiligten. Dieser Ausgleich enthielt stets Aspekte der Anerkennung und der Honorierung sowie des Anreizes zur Gemeinwohlförderung. Die Steuerbefreiung erfolgte als Ausgleich oder Entgelt für die Förderung des Gemeinwohls. Wer seinen Dienst zur Förderung des Gemeinwohls geleistet hatte, sollte darüber hinaus nicht zur Steuerzahlung in Anspruch genommen werden.³³³ Ohne ein vergleichbares Staatsgebilde und mit einer lediglich bedürfnisbezogenen Steuerpflicht sind diese Ursprünge jedoch kaum mehr mit dem gegenwärtigen Gemeinnützigkeitsrecht vergleichbar.³³⁴

Die modernen steuerlichen Regelungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts haben ihre Wurzeln in der Entwicklung der Besteuerung juristischer Personen im Laufe des 19. Jahrhunderts.³³⁵ Der Regelung in § 6 Nr. 10 Sächs-StEstG 1878 lässt sich bereits das Merkmal der Ausschließlichkeit der gemeinnützigen Tätigkeit sowie die Einteilung in gemeinnützige, wohltätige und kirchliche Zwecke entnehmen, die im Gemeinnützigkeitsrecht der Abgabenordnung noch heute enthalten sind. Auch andere Grundprinzipien des modernen Gemeinnützigkeitsrechts, wie die Vermögensbindung und die eingeschränkte Ausschüttungsfreiheit an Gesellschafter, waren in abgaberechtlichen Vorschriften des 19. Jahrhunderts bereits vorgesehen.³³⁶ Die Regelung in § 1 Abs. 2 Preu-EStG 1906 enthielt 15 Jahre nach der Erweiterung der subjektiven Steuerpflicht auf juristische Personen eine Befreiung für die ausschließliche und satzungsgemäße Verwendung von Einkünften einer GmbH zu gemeinnützigen,

³³² Vgl. ausführlich *Geserich* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rn. A 120 ff.

³³³ *Geserich* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rn. A 124 mwN; *Streckenbach*, Die Förderung der Allgemeinheit, S. 18.

³³⁴ Vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 15.

³³⁵ Zur Entwicklung der Begriffe Gemeinnutz und Gemeinwohl außerhalb des Steuerrechts vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 15 ff.

³³⁶ Vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 33.

wissenschaftlichen oder künstlerischen Zwecken.³³⁷ Reichsübergreifende Steuerbefreiungen aufgrund der Gemeinnützigkeit finden sich etwa in den Kriegssteuergesetzen zur Zeit des Ersten Weltkrieges.³³⁸

Mit der Ausbildung der drei Förderbereiche der gemeinnützigen, wohltätigen und kirchlichen Zwecke wurde die historische Steuerbefreiung um eine weltliche gemeinnützige Förderung der materiellen, der geistigen und der sittlichen Gebiete des Gemeinwohls erweitert.³³⁹ An dieser Stelle beginnt eine schrittweise Entstaatlichung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuererschonung hin zur Berücksichtigung privater Zwecksetzung im Rahmen der Förderung der Allgemeinheit.³⁴⁰ Von der Entwicklung einer einheitlichen und systematischen Regelung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts kann zu dieser Zeit aber noch nicht ausgegangen werden. Durch die Steuerzuständigkeit der einzelnen Länder fehlen allgemeingültige Definitionen und Begriffsbestimmungen sowie einheitlich notwendige Grundvoraussetzungen und Anerkennungsverfahren im Rahmen der Gemeinnützigkeit.³⁴¹

Erst als die Besteuerungskompetenz im Rahmen der direkten Steuern durch die Weimarer Reichsverfassung auf das Reich übergeht, kommt es zu einer Neuregelung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts auf Reichsebene.³⁴² Wenn auch in vielen Einzelsteuergesetzen Regelungen zur Gemeinnützigkeit festgehalten wurden, fehlte dennoch weiterhin eine Vereinheitlichung der Rechtsmaterie in einem allgemeinen Teil, auf den die Einzelsteuergesetze für Definitionen und Rahmenbedingungen hätten zurückgreifen können. Die Ausformung der Details und der Inhalte gemeinnützigkeitsrechtlicher Regelungen erfolgte überwiegend außerhalb des gesetzgeberischen Verfahrens durch Durchführungsverordnungen und Verwaltungsanweisungen sowie durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes.³⁴³ Die Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung von 1926³⁴⁴ beinhaltet eine Definition gemeinnütziger Zwecke,

³³⁷ Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 34; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.16.

³³⁸ Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 34; Geserich in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rn. A 147; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.16.

³³⁹ Geserich in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rn. A 127.

³⁴⁰ Vgl. Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 35 f.

³⁴¹ Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 37.

³⁴² Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 38; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.17.

³⁴³ Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 40 f.

³⁴⁴ Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes v. 17.5.1926, RGBl. I 1926, 244.

die als Förderung der Allgemeinheit in der Regel anzuerkennen waren, die mit einem ähnlichen Inhalt noch im heutigen § 52 Abs. 2 AO enthalten ist.³⁴⁵

Obwohl Steuervergünstigungen aufgrund gemeinnütziger Tätigkeiten vielfach schon vor der einheitlichen Regelung auf Reichsebene bestanden, war der gemeinnützige Spendenabzug in den Steuergesetzen der Länder noch nicht vorgesehen. Die Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1920 ließ erstmals den ertragsteuerlichen Abzug von Beiträgen zu, die kulturfördernden, mildtätigen, gemeinnützigen und politischen Vereinigungen zugutekamen.³⁴⁶ Diese Verankerung eines gemeinnützigen Spendenabzugs wurde jedoch bereits fünf Jahre später wieder abgeschafft.³⁴⁷

Die Zusammenfassung allgemeiner Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfolgte zur Zeit des Nationalsozialismus parallel mit dem Missbrauch des Rechtsgebiets zur Förderung der Steuerpolitik des Dritten Reichs.³⁴⁸ Die §§ 17 bis 19 StAnpG³⁴⁹ bildeten die erste Zusammenfassung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts als allgemeinen Teil gesammelt für alle Steuerarten.³⁵⁰ In dieser Zeit wurde die Förderung zum gemeinen Besten durch § 17 Abs. 2 StAnpG mit dem Nutzen für ausschließlich die ‚deutsche Volksgemeinschaft‘ gleichgesetzt. Die Rechtsprechung entschied über die Steuervergünstigungen jüdischer Einrichtungen als nicht der deutschen Volksgemeinschaft dienlich und nicht der aktuellen Weltanschauung eines gesunden deutschen Volksempfindens entsprechend. Auch die Absonderung anderer Gruppen von einer nationalsozialistischen Weltanschauung führte zu einer Versagung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuerbefreiungen.³⁵¹

Durch die Gemeinnützigkeitsverordnung³⁵² wurden 1941 Grundprinzipien des Gemeinnützigkeitsrechts systematisch kodifiziert, die bis heute gültig sind. Zu einer von nationalsozialistischem Gedankengut befreiten Reform der Gemeinnützigkeitsverordnung kam es 1953.³⁵³

³⁴⁵ von Cube in: NK-GemR, Teil 1, 2. (AO) Rn. 15 f.

³⁴⁶ Vgl. Geserich in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rn. A 150 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.21. Zur früheren Anerkennung von gemeinnützigen Zuwendungen als den Gewerbeertrag mindernden Betriebskosten durch das PrOVG vgl. Geserich in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rn. A 144 f.

³⁴⁷ Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 39.

³⁴⁸ Vgl. ausführlich Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 46 f. mwN.

³⁴⁹ Steueranpassungsgesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925.

³⁵⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.19; Musil in: HHSp., AO, Vor §§ 51-68 Rn. 4.

³⁵¹ Vgl. Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 51 f. mwN.

³⁵² Gemeinnützigkeitsverordnung v. 16.12.1941, RStBl. 1941, 937.

³⁵³ Gemeinnützigkeitsverordnung v. 24.12.1953, BGBl. I 1953, 1592; von Cube in: NK-GemR, Teil 1, 2. (AO) Rn. 17.

Abgesehen von einer vorübergehenden Spendenberücksichtigung zur Zeit des Nationalsozialismus wurde der steuerliche Spendenabzug erst 1948 in der amerikanisch besetzten Zone wieder eingeführt.³⁵⁴ Dieser Abzugstatbestand wurde 1951 angepasst in § 10b EStG übernommen.³⁵⁵

Der allgemeine Teil des Gemeinnützigkeitsrechts in seiner grundlegend heutigen Form in den §§ 51 bis 68 AO wurde 1977 eingeführt.³⁵⁶ Eine allgemeine Verwaltungsvorschrift zu diesen Regelungen enthielt der Einführungserlass zur Abgabenordnung.³⁵⁷ An seine Stelle trat 1987 der Anwendungserlass zur Abgabenordnung.³⁵⁸

Die Regelungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts wurden in den Folgejahren mehrfach reformiert,³⁵⁹ blieben jedoch bis 2009 ohne Anpassung hinsichtlich eines europäischen Sachverhalts oder unionsrechtlicher Vorgaben. Bis zur Umsetzung des JStG 2009 enthielt das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht die grundsätzliche Beschränkung, dass die steuerliche Gemeinnützigkeit nur inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften offenstand. Alle daran anknüpfenden Rechtsfolgen des speziellen Gemeinnützigkeitsrechts waren somit ebenfalls auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften beschränkt.³⁶⁰ Der Prozess unionsrechtlichen Einflusses auf das Gemeinnützigkeitsrecht in Form der Abgabenordnung begann mit der BFH-Entscheidung und der darauffolgenden EuGH-Entscheidung in der Rechtsache Stauffer.³⁶¹ Der EuGH schuf durch seine nachfolgenden Entscheidungen Rahmenbedingungen für die Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten im Einflussbereich der Grundfreiheiten durch das nationale Gemeinnützigkeitsrecht.³⁶²

a) Traditionelle Rechtfertigung des Gemeinnützigkeitsrechts

³⁵⁴ WiGBI. 1948, Beilage Nr. 4 S. 1, Gesetze der Militärregierung (Amerikanische Zone), Bd. 1, D 64; *Geserich* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rn. A 171.

³⁵⁵ Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes v. 27.6.1951, BStBl. I 1951, 223; vgl. *Geserich* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rn. A 176; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.22.

³⁵⁶ Abgabenordnung (AO 1977) v. 16.3.1976, BGBl. I, 613.

³⁵⁷ Einführungserlass zur Abgabenordnung v. 1.10.1976, BStBl. I 1976, 567.

³⁵⁸ Anwendungserlass zur Abgabenordnung v. 24.9.1987, BStBl. I 1987, 664.

³⁵⁹ Vgl. *Musil* in: HHSp., AO, Vor §§ 51-68 Rn. 7 f.

³⁶⁰ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.130.

³⁶¹ BFH Urt. v. 14.7.2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721; EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – *Stauffer*; *Heintzen* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 51 AO Rn. 2 f.

³⁶² Siehe im Einzelnen unten S. 116 ff.

Das traditionelle Selbstverständnis des Gemeinnützigkeitsrechts beruht auf der Einordnung der Tätigkeit gemeinnütziger Organisationen als Staatsentlastung.³⁶³ Nach dieser grundlegenden Ansicht entlastet der Staat gemeinnützig Tätige als Gegenleistung dafür, dass sie Gemeinwohlaufgaben übernehmen, für deren Finanzierung der Staat ansonsten auf Steuergelder hätte zurückgreifen müssen. Die Steuererhebung soll den Staat dazu befähigen, seine öffentlichen Aufgaben zu erfüllen.³⁶⁴ Soweit diese Aufgaben bereits durch private Akteure übernommen werden, sei es somit gerechtfertigt, auf die Steuerzahlung zu verzichten.³⁶⁵ Die selbstlose und unmittelbare Zweckverfolgung durch Körperschaften im Bereich der durch den Gesetzgeber als förderungswürdig festgelegten Zwecke wird als Steuersurrogat oder Steuersubstitut angesehen.³⁶⁶ Die Steuerzahlung stelle gegenüber der gemeinnützigen Betätigung sowie der Spende an gemeinnützige Körperschaften einen gleichrangigen Weg der finanziellen Gemeinwohlförderung dar. Die gemeinnützige Betätigung und die Steuerzahlung stünden somit in einem konzeptionellen Alternativverhältnis.³⁶⁷ Anstatt sich mittelbar durch Steuerzahlung an der durch die Gemeinwohlbindung des Steueraufkommens gerechtfertigten Finanzierung der Gemeinwohlverwirklichung zu beteiligen, stehe es den Steuerpflichtigen offen, unmittelbar für die Förderung des Gemeinwohls tätig zu werden. Dies entbinde sie aufgrund des Alternativverhältnisses nicht nur von der Steuerpflicht. Es entlaste den Staat auch in seiner Pflicht, diese unmittelbare Förderung mithilfe des Steueraufkommens über den Umweg der Steuererhebung selbst herbeizuführen.³⁶⁸ Die Staatsentlastung durch die gemeinnützige Tätigkeit Privater verwirkliche sich nach dem Prinzip der Subsidiarität des Staates.³⁶⁹ Nach diesem Prinzip steht es dem Staat nur offen, in einen Prozess durch eigene Aktivität einzugreifen, wenn das staatlich vorgegebene Ziel nicht effizienter durch „dezentrale Koordination privater Aktivität erreicht werden kann.“³⁷⁰ Er hat sich somit immer sowohl mit eigener Aktivität als auch

³⁶³ *Droege* in: NK-Gemnr, Teil 1, 1. Rn. 1; *Igl*, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 73 f.; *Hey*, StuW 2000, 467; *Isensee* in: FS Dürig, S. 61; *Koenig* in: Koenig AO, § 51 Rn. 2; *Musil* in: HHSp., AO, Vor §§ 51-68 Rn. 36; *Seer*, DStJG 26 (2003), S. 21 f.; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, vor § 51 Tz. 4; *Seer/Wolsztynski*, Steuerliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 76 mwN; Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Gutachten, S. 93.

³⁶⁴ *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, vor § 51 Tz. 4.

³⁶⁵ Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Gutachten, S. 93.

³⁶⁶ *Droege* in: NK-Gemnr, Teil 1, 1. Rn. 1; *Jachmann*, Gemeinnützigkeit in Europa, S. 1, 57; *Kirchhof*, DStJG 26 (2003), S. 4 f.

³⁶⁷ *Kirchhof*, DStJG (26) 2003, S. 5.

³⁶⁸ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 316.

³⁶⁹ *Isensee* in: FS Dürig, S. 61; *Seer*, DStJG 26 (2003), S. 22; *Igl*, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 74 f.

³⁷⁰ *Paqué*, Philanthropie und Steuerpolitik, S. 11.

mit der diese finanzierenden Steuererhebung zurückzuhalten, wenn das vorgegebene Ziel bereits durch private Aktivität erfüllt wird.³⁷¹ In der Verbindung aus Staatsentlastung und Subsidiarität hoheitlichen Handelns beruht eine Steuerbefreiung für eine selbstlose unmittelbare gemeinnützige Tätigkeit auf dem Gedanken, dass die Steuererhebung den Staat dazu befähigen soll, die ihm (arbeitsteilig) obliegenden Gemeinwohlziele zu verfolgen. Die eigenhändige Verfolgung dieser Zwecke ist dem Staat jedoch verwehrt, soweit sie bereits durch das gemeinnützige Engagement Privater verwirklicht werden. Eine Steuerverschonung der gemeinnützigen Akteure soll deren Kapazitäten zur Verfolgung der Gemeinwohlziele bewahren, was dazu führt, dass für den Staat in diesen Bereichen kein Handlungsbedarf entsteht.³⁷² Die Staatsentlastung entspreche somit qualitativ der Steuerentlastung.³⁷³

b) Nationaler Bezug der Staatsentlastung

Der Rechtfertigungsansatz der Staatsentlastung durch gemeinnütziges Engagement Privater wurde wiederholt dafür herangezogen, ein national abgeschlossenes System des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts zu untermauern und dieses gegen internationalisierende Einflüsse abzusichern. Die Rechtfertigung des Gemeinnützigkeitsrechts sei generell auf Inlandssachverhalte ausgerichtet und beziehe sich in seiner Steuererhebung und staatliche Aufgabenerfüllung substituierenden Qualität auf das nationale Gemeinwohl.³⁷⁴ Der kategorische Ausschluss beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften von der Möglichkeit, im Inland als gemeinnützig anerkannt zu werden, wurde damit gerechtfertigt, dass die Steuermindereinnahmen aufgrund gemeinnützigkeitsrechtlicher Steuervergünstigung durch eine entsprechende Entlastung der Staatsfinanzen kompensiert würden. Die, wenn auch gemeinnützige, Tätigkeit einer nicht im Inland ansässigen Körperschaft verwirkliche sich regelmäßig im Ausland. Durch diese Auslandstätigkeit würden die inländischen Staatsfinanzen nicht entlastet.³⁷⁵ Es bestehe eine strenge Wechselbeziehung zwischen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuerbefreiung

³⁷¹ Vgl. Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Gutachten, S. 93.

³⁷² *Isensee* in: FS Dürig, S. 61; *Seer*, DStJG 26 (2003), S. 24; *Seer/Wolsztynski*, Steuerliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 76.

³⁷³ *Seer*, DStJG 26 (2003), S. 24; vgl. *Jachmann*, Gemeinnützigkeit in Europa, S. 61.

³⁷⁴ Vgl. *Jachmann*, Gemeinnützigkeit in Europa, S. 59, 61; *Jachmann*, BB 2003, 990; *Jachmann*, BB 2006, 2607; *Jachmann/Meier-Behringer*, BB 2006, 1823; *Schaumburg* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 8.44; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, vor § 51 Tz. 9.

³⁷⁵ Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer.

und der als Steuersubstitut anzusehenden Tätigkeit unbeschränkt steuerpflichtiger gemeinnütziger Körperschaften, die den Staat von seinen Aufgaben entlasten.³⁷⁶

Die Finanzierungsverantwortung der Bundesrepublik Deutschland bestehe lediglich für das nationale Gemeinwohl und ende an der nationalen Grenze.³⁷⁷ Eine jenseits dieser Finanzierungsverantwortung durch Private übernommene Förderung eines Gemeinwohls könne somit keine Staatsentlastung herbeiführen und sei folglich nicht als gemeinnützig von der Steuer zu entlasten. Zu den Aufgaben des Staates gehöre es nicht, Mittel dafür aufzuwenden, die Bevölkerung anderer Länder zu fördern.³⁷⁸

c) Zwischenergebnis

Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht blickt in Form eines Gemeinwohlausgleichs auf eine Historie zurück, die über die Entstehung sowohl der Europäischen Union als auch der Bundesrepublik Deutschland zurückreicht. Die gegenwärtigen Regelungen der Abgabenordnung sowie der Einzelsteuergesetze greifen zum Teil wenig verändert auf historische Rahmenbedingungen wie die Selbstlosigkeit, die Unmittelbarkeit und die Ausschließlichkeit der gemeinnützigen Tätigkeit zurück, die noch immer die Grundsteine des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts bilden.

Im Sinne einer rein staats- und steuersubstituierenden Wirkung gemeinnütziger Handlungen orientierte sich die Rechtfertigung der steuerlichen Privilegierung an der Quelle der Steuerhoheit. Mit der Entwicklung des Nationalstaates und einer einheitlichen Besteuerung richtete sich das Gemeinnützigkeitsrecht anhand der Steuerhoheit des Nationalstaates aus und verstand sich folglich als zwingender Inlands Sachverhalt.

2. Europäische Integration im Bereich des Steuerrechts

Die Idee einer europäischen Einigung lässt sich ebenfalls bis ins Mittelalter zurückverfolgen, wenn die damals anvisierten Ziele auch nicht dem Inhalt eines modernen europäischen Verständnisses entsprechen.³⁷⁹ Die Europäische Union stellt in ihrer gegenwärtigen Gestalt einen

³⁷⁶ BFH Beschl. v. 1.3.2006 – XI R 43/02, IStR 2006, 525; Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer; Schlussanträge GA Mengozzi v. 14.10.2008, C-318/07, CELEX 62007CC0318 – Persche.

³⁷⁷ Vgl. *Jachmann*, Gemeinnützigkeit in Europa, S. 29, 57.

³⁷⁸ BMF v. 20.9.2005, DStR 2005, 1732; *Jachmann*, Gemeinnützigkeit in Europa, S. 57.

³⁷⁹ Zur europäischen Idee vor 1945 *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 3 f.; *Hobe/Fremuth*, Europarecht, § 1 Rn. 1 ff.

supranationalen Staatenverbund mit eigenen Kompetenzen, Organen und eigener Handlungsfähigkeit dar.³⁸⁰ Von einem Ende der Integration im Rahmen der Europäischen Union ist nicht auszugehen. Durch die Entwicklung der Union im Laufe der verschiedenen Verträge hat sich eine fortbestehende Entwicklungsoffenheit gezeigt, welche die Union zukunftsfähig flexibel hält.³⁸¹ Im Laufe der Entwicklung der Europäischen Union wandelte sich diese zunehmend von einer ausschließlich am gemeinsamen Binnenmarkt orientierten Union zu einer europäischen Wertegemeinschaft.³⁸²

Die Union verfolgt ihre Ziele nach Art. 3 Abs. 6 EUV mit geeigneten Mitteln entsprechend den Zuständigkeiten, die ihr in den Verträgen übertragen sind. Gemäß Art. 4 Abs. 3 EUV unterstützen die Mitgliedstaaten die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe und unterlassen alle Maßnahmen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten. Hieraus ergibt sich ein Verbot an die Mitgliedstaaten, der Integration durch Maßnahmen substanzieller Renationalisierung entgegenzuwirken.³⁸³

Nach dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung in Art. 5 Abs. 2 EUV wird die Union nur innerhalb der Grenzen der Zuständigkeiten tätig, die die Mitgliedstaaten ihr in den Verträgen zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen haben. Alle der Union nicht in den Verträgen übertragenen Zuständigkeiten verbleiben nach Art. 4 Abs. 1 EUV bei den Mitgliedstaaten. Es besteht insbesondere keine Kompetenz-Kompetenz der Union. Die rechtliche Befugnis, Kompetenzen auf die Union zu übertragen, liegt als Merkmal der Souveränität weiterhin ausschließlich bei den Mitgliedstaaten.³⁸⁴

Die Kompetenzen, die der Union im Einzelnen zustehen, sind in Art. 3 bis 6 AEUV aufgelistet. Diese Aufzählung ist jedoch nicht abschließend und bietet die Grundlage für spezifische Kompetenzvorschriften der Verträge.³⁸⁵ Steuerliche Zuständigkeitszuweisungen des Primärrechts enthält der AEUV im Bereich der Sicherung des freien Warenverkehrs durch die Schaffung einer Zollunion sowie im Bereich der Verwirklichung des Binnenmarktes durch die Harmonisierung der indirekten Steuern. Eine Kompetenz der Europäischen Union im Bereich der direkten

³⁸⁰ Vgl. *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV, Art. 1 Rn. 53.

³⁸¹ *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV, Art. 1 Rn. 85.

³⁸² *Meyer* in: Meyer/Hölscheidt, Charta der Grundrechte der EU, Präambel Rn. 6 mwN; *Sommermann* in: Armin/Sommermann, Gemeinwohlgefährdung und Gemeinwohlsicherung, S. 205.

³⁸³ Vgl. EuGH Urt. v. 20.4.1987, 80-81/77, CELEX 61977CJ0080 – *Commissionaires réunis/Receveur des douanes*; *Ruffert* in: Calliess/Ruffert, EUV, Art. 3 Rn. 4.

³⁸⁴ *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 1 Rn. 18 f.

³⁸⁵ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 171.

Steuern ist durch das Primärrecht nicht vorgesehen.³⁸⁶ Diese Zuständigkeit verbleibt somit bei den Mitgliedstaaten. Eine Kompetenz der Union zur Harmonisierung der direkten Steuern kann gemäß Art. 115 AEUV gegeben sein, wenn die Erfordernisse des Binnenmarktes es erforderlich machen sollten. Dieses besondere Gesetzgebungsverfahren setzt jedoch einen einstimmigen Ratsbeschluss voraus, der regelmäßig nicht erreichbar ist.³⁸⁷ Im Fall einer Harmonisierungsmaßnahme wäre die Union des Weiteren an den Grundsatz der Subsidiarität in Art. 5 Abs. 3 EUV gebunden. Dieser besagt, dass die Union in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig wird, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen von den Mitgliedstaaten weder auf zentraler noch auf regionaler oder lokaler Ebene ausreichend verwirklicht werden können, sondern vielmehr wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind. Eine dritte Kompetenzschranke bildet der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Art. 5 Abs. 4 EUV, wonach die Maßnahmen der Union inhaltlich wie formal nicht über das zur Erreichung der Ziele der Verträge erforderliche Maß hinausgehen dürfen.³⁸⁸ Diese zusätzlichen Beschränkungen entfalten hinter der hohen Anforderung an eine einstimmige Ratsentscheidung nur wenig Bedeutung.³⁸⁹ Die Mitgliedstaaten können somit grundsätzlich frei über die Regeln der direkten Steuern entscheiden. Entscheidungen anderer Staaten auf diesem Gebiet müssen von den Mitgliedstaaten nicht als verbindlich anerkannt werden.³⁹⁰

Die größte Bedeutung im Rahmen des Steuerrechts entfaltet primäres Unionsrecht in Form der vertraglichen Grundfreiheiten und der Diskriminierungsverbote. Sie bilden zwar keine Grundlage für eine Integrationskompetenz der Union, verkörpern jedoch unmittelbar geltende individuelle Ansprüche für Bürger und Unternehmen.³⁹¹ Vertraglich erfasst sind das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV), die Warenverkehrsfreiheit (Art. 34 f. AEUV), die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 f. AEUV), die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 f. AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 f. AEUV) sowie die Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit

³⁸⁶ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 55.

³⁸⁷ *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 115 Rn. 2 f.; *Schaumburg* in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Rn. 1.19.

³⁸⁸ Vgl. zur Schrankentrias *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 5 f.

³⁸⁹ *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 115 Rn. 2; *M. Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 115 Rn. 17.

³⁹⁰ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 56.

³⁹¹ *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, Die Europäische Union, § 2 Rn. 22.

(Art. 63 f. AEUV). Die Grundfreiheiten dienen zur Beseitigung von Binnenmarkthindernissen und entfalten ihre Wirkung unmittelbar durch die Rechtsprechung des EuGH.³⁹²

Das sekundäre Unionsrecht betrifft das Steuerrecht durch die Verordnungen des Zollrechts sowie die Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung. Im Bereich der grenzüberschreitenden gemeinnützigen Tätigkeit innerhalb der Union sind insbesondere die Amtshilfe- sowie die Beitreibungsrichtlinie von Interesse. Verordnungen kommt aufgrund der fehlenden Kompetenz der Union außerhalb des Bereichs der indirekten Steuern hier keine grundlegende Bedeutung zu.³⁹³

a) Modi europäischer Integration

Die europäische Integration kann entweder durch aktive angleichende Rechtssetzung durch die Unionsorgane im Bereich ihrer Zuständigkeiten oder durch Anwendung der Grundfreiheiten durch die Rechtsprechung des EuGH erfolgen. Im Rahmen der Modi europäischer Integration wird demnach zwischen positiver und negativer Integration unterschieden.

aa) Positive Integration

Positive Integration beschreibt die Umsetzung der Unionsziele durch eine durch aktive Politik geleitete legislatorische Rechtsangleichung.³⁹⁴ Eine aktive Rechtsangleichung kann nur in Bereichen umgesetzt werden, die der europäischen Politik in dem Maß zugänglich sind, dass den Organen der Union eine Harmonisierungszuständigkeit auf diesem Gebiet zukommt. Gemäß dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung stehen somit nur Rechtsbereiche der positiven Integration offen, für die den Organen der Union in den Verträgen eine Zuständigkeit zugestanden wurde. Im Bereich der direkten Steuern steht den Organen der Union keine ausdrückliche Zuständigkeit zu. Eine Harmonisierung etwa anhand der Vorgaben des Art. 115 AEUV setzt einen einstimmigen Ratsbeschluss voraus, der insbesondere im Bereich der direkten Steuern aufgrund des Widerstands der Mitgliedstaaten regelmäßig nicht zu erreichen ist.³⁹⁵ Mit der umfassenden positiven Integration des Gemeinnützigkeitsrechts innerhalb der Europäischen Union ist somit zunächst nicht zu rechnen.³⁹⁶

³⁹² *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 860 f.

³⁹³ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn 59.

³⁹⁴ *Kingreen* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 36 Rn. 2.

³⁹⁵ *Schaumburg* in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Rn. 1.19.

³⁹⁶ Zu Umsetzungsmöglichkeiten eines unionsrechtlich einheitlichen Rechtsrahmens vgl. *Lindner*, Grundlagen eines europäischen Gemeinnützigkeitsstatuts, S. 229 f.

(1) Europäische Rechtsform

Die Einführung einer supranationalen Rechtsform für steuerbegünstigte Körperschaften soll die Verfolgung von grenzüberschreitenden Zielen im Binnenmarkt erleichtern³⁹⁷ und dazu beitragen, Hürden für grenzüberschreitende zivilgesellschaftliche Tätigkeiten dadurch abzubauen, dass eine solche Körperschaft in allen Mitgliedstaaten gleichermaßen anerkannt werden kann. So könnten die Kollision mitgliedstaatlicher Regelungen ebenso wie die Notwendigkeit der Zweigniederlassung international tätiger Körperschaften vermieden und die Finanzierung der Tätigkeiten erleichtert werden.³⁹⁸ Die bisherigen Vorschläge zu Europäischer Stiftung und Europäischem Verein scheiterten an der Gegenwehr der Mitgliedstaaten.³⁹⁹

Aktuell sind erneute Vorschläge zur Schaffung eines Europäischen Vereins sowie für eine Mindeststandardrichtlinie für Organisationen ohne Erwerbszweck in der Union Inhalt einer Entschließung des Europäischen Parlaments vom 17. Februar 2022 mit Empfehlung an die Kommission zu einem Statut für länderübergreifende Europäische Vereine und Organisationen ohne Erwerbszweck.⁴⁰⁰ In der Entschließung des Europäischen Parlaments wird ausgeführt, dass die Einführung einer europäischen Rechtsform zur Erschaffung einer gesamteuropäischen Zivilgesellschaft, zur Vermeidung von Fragmentierung sowie zur gleichberechtigten Vertretung von Interessen der Zivilgesellschaft und von Wirtschaftsunternehmen notwendig ist.⁴⁰¹ Die Kommission wird unter anderem aufgefordert, zuverlässige und häufig zu aktualisierende statistische Quellen zu grenzüberschreitenden Tätigkeiten zu schaffen, den Zugang zu Mitteln für Akteure der Zivilgesellschaft zu verbessern sowie den Status der Gemeinnützigkeit innerhalb der Union zu harmonisieren, um gemeinnützige Tätigkeiten von Organisationen ohne Erwerbszweck anzuerkennen und zu fördern.⁴⁰²

Zum Gemeinnützigkeitsstatus sieht der Vorschlag in Art. 20 VO-E vor, dass ein Europäischer Verein den Status der Gemeinnützigkeit erlangen kann, wenn Zweck und Tätigkeit der

³⁹⁷ Entschließung des Europäischen Parlaments v. 17. Februar 2022 mit Empfehlungen an die Kommission zu einem Statut für länderübergreifende Europäische Vereine und Organisationen ohne Erwerbszweck (2020/2026(INL)), S. 14, abrufbar unter: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0044_DE.pdf (zuletzt abgerufen am 8.12.2022).

³⁹⁸ *Wöffen*, npoR 2022, 183.

³⁹⁹ Vgl. *Hoffmann*, Die Europarechtskonformität des deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, S. 165 f.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.165; *Lindner*, Grundlagen eines europäischen Gemeinnützigkeitsstatuts, S. 59 f. mwN.

⁴⁰⁰ Entschließung des Europäischen Parlaments v. 17. Februar 2022, vgl. FN 398.

⁴⁰¹ Entschließung des Europäischen Parlaments v. 17. Februar 2022, S. 6 f., vgl. FN 398.

⁴⁰² Entschließung des Europäischen Parlaments v. 17. Februar 2022, S. 8 f., vgl. FN 398.

Organisation ein gemeinnütziges Ziel verfolgen, das dem Wohl der Gesellschaft oder eines Teils davon dient und somit dem Gemeinwohl förderlich ist.⁴⁰³ Die Regelung verfügt über einen nicht abschließenden Katalog von Zwecken, die als auf das Gemeinwohl ausgerichtet gelten. Diese Auflistung enthält größtenteils Zwecke, die ebenfalls in § 52 Abs. 2 S. 1 AO benannt sind, ohne diese aber in vollem Umfang abzudecken. Im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht nicht erfasst sind insbesondere die Förderung und der Schutz der Grundrechte und der Werte der Union sowie der (grenzüberschreitende) Denkmalschutz, der sich nach Ansicht der Finanzverwaltung aufgrund des landesrechtlichen Bezugs nur auf inländische Denkmäler bezieht.⁴⁰⁴

Über die Zweckverfolgung hinaus dürfen erwirtschaftete Überschüsse ausschließlich zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke verwendet werden. Durch gesetzliche Bestimmung wurde sichergestellt, dass das gesamte Vermögen bei Auflösung der Gesellschaft weiterhin gemeinnützigen Zwecken dient. Zuletzt haben Mitglieder der Leitungsstrukturen der Organisation, die nicht als Mitarbeiter beschäftigt sind, keinen Anspruch auf eine über eine angemessene Aufwandsentschädigung hinausgehende Vergütung.

Einen Europäischen Verein, dem der gemeinnützige Status in diesem Sinne zuerkannt wurde, ist nach dem Vorschlag durch die Mitgliedstaaten in der gleichen Weise zu behandeln wie Rechtspersonen, denen in ihrem Hoheitsgebiet ein entsprechender Status zuerkannt wurde.

Über den Vorschlag zum Europäischen Verein hinaus wurde ein Vorschlag für eine gemeinsame Mindeststandardrichtlinie für Organisationen ohne Erwerbszweck in der Europäischen Union erarbeitet. Dieser sieht keine neue supranationale Rechtsform vor und bezieht sich rechtsformneutral auf die bereits bestehenden Körperschaften, für die die Mitgliedstaaten durch nationalrechtliche Umsetzungsakte die Einhaltung der Mindeststandards sicherstellen müssen. Inhalt der Richtlinie ist ein gemeinsamer Maßnahmenkatalog für in der Union ansässige Organisationen ohne Erwerbszweck, durch den die Regelungen der Mitgliedstaaten aneinander angenähert werden sollen.⁴⁰⁵

Der Richtlinienentwurf ist nach seinem Inhalt weitreichend darauf ausgerichtet, die freie und unabhängige Tätigkeit zivilgesellschaftlicher Organisationen in Mitgliedstaaten zu sichern, in

⁴⁰³ Art. 20 VO-E, Entschließung des Europäischen Parlaments v. 17. Februar 2022, vgl. FN 398.

⁴⁰⁴ AEAO zu § 52, Nr. 2.3; vgl. *Gersch* in: Klein, AO § 52 Rn. 41.

⁴⁰⁵ Art. 1 RL-E, Entschließung des Europäischen Parlaments v. 17. Februar 2022, vgl. FN 398.

denen Räume für zivilgesellschaftliches Engagement bedroht sind.⁴⁰⁶ In diesem Sinne enthält der Entwurf unter anderem Bestimmungen gegen die Diskriminierung von Organisationen aufgrund des Gründungsorts, für wirksame Verfahren und zum Schutz der Einschränkung der vorgeschlagenen Mindeststandards sowie vor unfreiwilliger Beendigung, Auflösung und Verbot.⁴⁰⁷

Bezüglich eines gemeinsamen Status der Gemeinnützigkeit sorgen die Mitgliedstaaten nach dem Richtlinienentwurf dafür, dass Organisationen ohne Erwerbszweck auf Antrag in den Mitgliedstaaten allein auf der Grundlage ihres erklärten oder faktischen Zwecks sowie der Struktur und der Aktivitäten mit Bezug auf das Hoheitsgebiet des Mitgliedstaates als gemeinnützig im Sinne der Regelungen des Mitgliedstaates anerkannt werden können.⁴⁰⁸ Fraglich erscheint hier insbesondere, was als Bezug auf das Hoheitsgebiet angesehen werden kann. Die Voraussetzung eines Inlandsbezugs im Sinne von § 51 Abs. 2 AO zu jedem Mitgliedstaat würde die Lage gemeinnütziger Organisationen kaum verbessern. Auch ob eine Spende aus einem Mitgliedstaat an eine Organisation ausreicht, die ansonsten keinen Bezug zum Hoheitsgebiet des Ansässigkeitsstaates des Spenders hat, ist offen.

Des Weiteren nehmen die Mitgliedstaaten nach Art. 14 Abs. 2 RL-E die erforderlichen nationalen Rechts- oder Verwaltungsvorschriften an, die es Organisationen ohne Erwerbszweck ermöglichen, die Anerkennung darüber zu erhalten, dass sie einen Beitrag zum Gemeinwohl leisten, und einen entsprechenden Status zu erlangen, wenn die Voraussetzungen dieser Regelung erfüllt sind. Inhaltlich entsprechen die Vorgaben zum Status der Gemeinnützigkeit denen des Vorschlags für die Schaffung eines Europäischen Vereins. Eine umfassende Zuerkennung eines inländischen Gemeinnützigkeitsstatus an eine Organisation, die die Statusanforderung im Sinne des Richtlinienentwurfs erfüllt, ist, abweichend vom Vorschlag zur Schaffung eines Europäischen Vereins, nicht vorgesehen. Die vorgeschlagenen Regelungen der Mindeststandardrichtlinie beinhalten im Gegensatz zur Schaffung eines Europäischen Vereins lediglich eine Teilangleichung der Anforderungen.⁴⁰⁹

⁴⁰⁶ Vgl. Entschließung des Europäischen Parlaments v. 17. Februar 2022, S. 44 f., vgl. FN 398; *Wöffen*, npoR 2022, 183.

⁴⁰⁷ Vgl. Art. 4-9, 15 Abs. 1 RL-E, Entschließung des Europäischen Parlaments v. 17. Februar 2022, vgl. FN 398.

⁴⁰⁸ Art. 14 Abs. 1 RL-E, Entschließung des Europäischen Parlaments v. 17. Februar 2022, vgl. FN 398.

⁴⁰⁹ Vgl. *Wöffen*, npoR 2022, 183.

Bezüglich der Kompetenz ersucht das Europäische Parlament die Kommission für den Vorschlag zur Schaffung eines Europäischen Vereins auf Grundlage der Kompetenzergänzungsklausel nach Art. 352 AEUV.⁴¹⁰ Die entscheidende Problematik dieser Kompetenznorm ist jedoch, dass sie eine einstimmige Entscheidung des Rates der Europäischen Union voraussetzt. Eine solche Einstimmigkeit aller Mitgliedstaaten erscheint bei einem hochpolitischen Regelungsbereich wie der Berücksichtigung und dem Schutz zivilgesellschaftlicher Tätigkeiten nicht zu erreichen.

Der Vorschlag einer gemeinsamen Mindeststandardrichtlinie für Organisationen ohne Erwerbszweck in der Europäischen Union stützt sich hingegen auf die Regelung zur Rechtsangleichung im Binnenmarkt nach Art. 114 AEUV, die lediglich eine qualifizierte Mehrheit erfordert.⁴¹¹ Es bleibt abzuwarten, wie die Mitgliedstaaten auf einen erneuten Versuch der teilweisen Vereinheitlichung der Besteuerung von Organisationen ohne Erwerbszweck reagieren.

(2) Zwischenergebnis

Eine rechtsformgebundene Vollangleichung der Vorgaben hat aufgrund der Einstimmigkeitsanforderungen dennoch weiterhin wenig Aussicht auf Erfolg. Besser steht es um eine Teilangleichung auf Grundlage einer durch die Mitgliedstaaten umzusetzenden Richtlinie mit Mindeststandards.⁴¹² Eine solche könnte grundsätzlich dazu beitragen, die Mobilität von Körperschaften sowie die ihrer Förderer und Mittel in Europa zu erleichtern. Der vorliegende Entwurf stellt jedoch, auch aufgrund seiner Zielsetzung zum Schutz zivilgesellschaftlicher Organisationen außerhalb von Besteuerungsfragen, keine hohen Anforderungen an die steuerlichen Folgen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts und enthält insbesondere keinen unmittelbaren Modus der Anerkennung ausländischer Körperschaften in anderen Mitgliedstaaten. Eine Teilharmonisierung im Rahmen der verfolgten Zwecke und eine grenzüberschreitende Spendenpraxis aufgrund der tatsächlichen Mittelverwendung zu diesen Zwecken könnten die Wirkung der Mindeststandardrichtlinie noch verstärken.⁴¹³

bb) Negative Integration

⁴¹⁰ Zur Problematik des Erwerbszwecks vgl. *Wöffen*, npoR 2022, 183 mwN.

⁴¹¹ *M. Schröder* in: Streinz, AEUV, Art. 114 Rn. 70.

⁴¹² So auch *Wöffen*, npoR 2022, 183.

⁴¹³ Siehe zu Reformvorschlägen unten S. 228 ff.

Neben der positiven Integration besteht die Möglichkeit einer negativen Integration von Rechtsbereichen. Dieser Prozess greift auf die Aktivierung und die Durchsetzung der Grundfreiheiten durch die Rechtsprechung des EuGH zur Beseitigung nationaler Markthemmnisse zurück.⁴¹⁴ Die negative Integration setzt keine Harmonisierungszuständigkeit der Unionsorgane voraus. In ständiger Rechtsprechung sind die Mitgliedstaaten auch in den Bereichen, in denen ihnen die ausschließliche Zuständigkeit zusteht, dazu verpflichtet, ihre Befugnisse stets unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben.⁴¹⁵ Diese Bindung an das Unionsrecht mit dem Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auch in Bereichen, die einer positiven Integration nicht offenstehen, führt zu einer rechtsprechungsgebundenen Harmonisierung durch negative Integration. Es ist somit davon auszugehen, dass grundsätzlich kein nationaler Rechtsbereich als von vornherein unionsrechtlich unantastbar angesehen werden kann.⁴¹⁶ Gerade in den Bereichen, in denen die Mitgliedstaaten über eine ausschließliche oder zumindest eine parallele Kompetenz verfügen, entfalten die Grundfreiheiten ihre Wirkung. Um einen ausufernden Einfluss der Union außerhalb ihrer zugewiesenen Zuständigkeiten zu vermeiden, müssen die Anwendungsbereiche und die Prüfungsmaßstäbe der Grundfreiheiten abgegrenzt werden.⁴¹⁷

Um das Ziel negativer Integration zu werden, muss der Sachverhalt, auf den sich eine nationale Maßnahme wie eine gesetzliche Regelung bezieht, zunächst einen grenzüberschreitenden Charakter aufweisen. Dazu muss der geregelte Sachverhalt insoweit internationalisiert sein, dass eine grundfreiheitlich relevante Ungleichbehandlung zwischen Akteuren verschiedener Mitgliedstaaten möglich ist.⁴¹⁸ Ungleich der positiven Integration folgt die negative Integration nicht aus einer politischen Entscheidung der Mitgliedstaaten. Die negative Integration reagiert auf einen bereits europäisch auftretenden Sachverhalt.

(1) Internationalisierung des Sachverhalts

Die Ausrichtung gemeinnütziger Tätigkeit bezog sich in seiner Entwicklung auf einen lokalen, regionalen und später nationalen Rahmen des gesellschaftlichen Lebens und der diesem

⁴¹⁴ *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 2.

⁴¹⁵ EuGH Urt. v. 14.2.1995, C-279/93, Slg. I 1995, 225 – Schumacker; v. 7.9.2004, C-319/02, Slg. I 2004, 7498 – Manninen; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; vgl. Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer; *Reimer* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.22 mwN.

⁴¹⁶ *Isensee*, DStJG 26 (2003), S. 94.

⁴¹⁷ *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 17.

⁴¹⁸ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 867.

zugrunde gelegten Allgemeinheit. Dieses gesellschaftliche Leben tritt jedoch inzwischen ebenfalls jenseits nationaler Grenzen auf. Das Integrationsprogramm der vertraglichen Zielbestimmungen und insbesondere die Verwirklichung des Binnenmarktes haben in der Europäischen Union zu einer erheblichen Entgrenzung von Bereichen des Staates und des Marktes geführt. Spätestens seit der Einheitlichen Europäischen Akte und der vertraglichen Festlegung gemeinschaftlicher Werte der werdenden Union bezieht sich das Integrationsprogramm nicht mehr allein auf wirtschaftliche Interessen.⁴¹⁹ Gemeinnützige Akteure und ihre Förderer sind zur Bewältigung internationaler und globaler Herausforderungen zunehmend mobil innerhalb der europäischen Union.⁴²⁰ Als Teil des gesellschaftlichen Lebens in der Union bezieht sich die altruistische Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten nicht mehr nur auf einen nationalen Rahmen. Wenn es auch in diesem Rahmen nicht zu einer vollkommenen Integration im Sinne eines europäischen Nationalstaates oder einer Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern gekommen ist, sind alle Lebensbereiche der Bürger innerhalb der Union, auf die sich das nationale Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht beziehen, erheblich entgrenzt.

Die steuerliche Berücksichtigung gemeinnütziger Tätigkeit privater Akteure ist innerhalb der Union kein ausschließlich deutsches nationalrechtliches Konstrukt. Tätigkeiten gemeinwohlorientierter Einrichtungen werden in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union steuerlich oder anderweitig berücksichtigt. Zwischen den gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten bestehen sowohl im Bereich der als gemeinnützig anerkannten Zwecke als auch bezüglich der Verwirklichungsmodalitäten und der tatsächlichen Geschäftsführung erhebliche Überschneidungen.⁴²¹ Zwischen den mitgliedstaatlichen Regelungen finden sich jedoch ebenfalls teilweise deutliche Abweichungen, sodass zurzeit keine Einheitlichkeit des Gemeinnützigkeitsrechts unter den Mitgliedstaaten gegeben ist.⁴²²

Trotz unterschiedlicher nationalrechtlicher Gemeinnützigkeitsregime drängen gemeinnützige Akteure aus den Mitgliedstaaten zur Verwirklichung ihrer gemeinnützigen Zwecke sowie insbesondere zur diesbezüglichen Finanzierung über die nationalen Grenzen ihrer Ansässigkeitsstaaten hinaus. Soweit es das Gemeinnützigkeitsrecht der Ansässigkeitsstaaten zulässt,

⁴¹⁹ Vgl. *Sommermann* in: Armin/Sommermann, Gemeinwohlgefährdung und Gemeinwohlsicherung, S. 205.

⁴²⁰ Vgl. Taxation of cross-border philanthropy in Europe after Persche and Stauffer, From landlock to free movement?, abrufbar unter: <https://efc.issuelab.org/resources/18545/18545.pdf> (zuletzt abgerufen 8.12.2022).

⁴²¹ Vgl. *Lindner*, Grundlagen eines Europäischen Gemeinnützigkeitsstatuts, S. 195 f.

⁴²² Vgl. ausführlich *Lindner*, Grundlagen eines Europäischen Gemeinnützigkeitsstatuts, S. 99 ff.; *Schmidt*, Europäische Gemeinnützigkeit, S. 149 ff.; *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 87 ff.

können gemeinnützige Körperschaften als Teilnehmer des gemeinsamen Binnenmarktes innerhalb der Union auftreten. Die gemeinnützigen Organisationen und ihre Förderer innerhalb der Mitgliedstaaten bilden einen europäischen Dritten Sektor und sind Teil der europäischen Zivilgesellschaft im Sinne des Art. 11 EUV. Durch sie wird sowohl innerhalb der Union als auch von der Union ausgehend global gesellschaftliche Verantwortung übernommen und selbstbestimmt ausgestaltet.

Durch die grenzüberschreitenden Aktivitäten verwirklichen die gemeinnützigen Akteure die Freiheiten einer entgrenzten Union. Grenzüberschreitend auftretende Sachverhalte im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts lassen sich in Inbound- und Outbound-Fälle sowie grenzüberschreitende Förderung unterteilen.⁴²³

Ein Inbound-Fall liegt vor, wenn eine ausländische, im Inland beschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Inland den Status der Gemeinnützigkeit begehrt. Dazu kommt es im Zweifel in Folge jeder inländischen Tätigkeit, die dort eine Steuerpflicht auslöst, beispielsweise durch eine Immobilieninvestition im Inland im Rahmen der Vermögensverwaltung einer im Ausland als gemeinnützig anerkannten Körperschaft.⁴²⁴ Als Gegenstück zur grenzüberschreitenden gemeinnützigen Förderung kann eine ausländische Körperschaft nur dann Empfängerin steuerbegünstigter Spenden und Dienstleistungen sein, wenn sie im Inland als gemeinnützig anerkannt ist.⁴²⁵

Ein Outbound-Fall ist im Gemeinnützigkeitsrecht gegeben, wenn eine im Inland als gemeinnützig anerkannte Körperschaft ihre Tätigkeiten im Ausland verwirklicht. Eine solche grenzüberschreitende Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke ist und war dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht nicht fremd. Viele Aspekte und Ziele gemeinnütziger Förderung enden in ihrer Wirkung nicht an einer nationalen Grenze und können aufgrund ihrer grenzüberschreitenden Dimension nur durch ein Zusammenwirken internationaler Akteure innerhalb und außerhalb der Union verwirklicht werden.⁴²⁶ Erwähnt seien hier etwa globale oder unionsbezogene Herausforderungen wie Umwelt- und Klimaschutz,⁴²⁷ Entwicklungszusammenarbeit⁴²⁸ und

⁴²³ *Helios* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, §24 Rn. 30 f.; *Unger*, DStZ 2010, 154.

⁴²⁴ Vgl. EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁴²⁵ *Unger*, DStZ 2010, 154.

⁴²⁶ *Helios* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, §24 Rn. 12.

⁴²⁷ § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO.

⁴²⁸ § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 15 AO.

Völkerverständigung,⁴²⁹ Förderung von Wissenschaft und Forschung,⁴³⁰ Förderung des Wohlfahrtswesens⁴³¹ sowie die Hilfe für Verfolgte und Geflüchtete,⁴³² die die Abgabenordnung als Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 Abs. 1 AO als gemeinnützig anerkennt. Das Gemeinnützigkeitsrecht im Sinne der Abgabenordnung ist hier zwangsweise auf eine grenzüberschreitende Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke angelegt.

Grenzüberschreitende gemeinnützige Förderung beschreibt als Unterfall eines Outbound-Sachverhalts insbesondere Spenden oder die ehrenamtliche Unterstützung von inländischen Steuerpflichtigen an Körperschaften im Ausland. In diesem Fall besteht keine Steuerpflicht der Körperschaft im Inland. Die steuerliche Berücksichtigung auf Seiten des Förderers setzt voraus, dass die ausländische Körperschaft im Inland als fiktiv gemeinnützig im Sinne der Abgabenordnung angesehen werden kann.⁴³³

Diese Sachverhalte treten verstärkt als Folge der Internationalisierung des gesellschaftlichen Lebens und Engagements innerhalb der Europäischen Union auf und waren historisch von der steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen.⁴³⁴

Alle oben aufgezeigten Sachverhalte sind insoweit internationalisierte Bereiche, die den Regelungen des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts unterliegen, dass sie eine grundfreiheitlich relevante Ungleichbehandlung zwischen Akteuren verschiedener Mitgliedstaaten hervorrufen können. Der Sachverhalt gemeinnütziger Tätigkeit ist somit bereits europäisiert und tritt grenzüberschreitend auf.

(2) Anwendbarkeit der Grundfreiheiten

Neben der Internationalisierung des Sachverhalts ist es für die negative Integration eines nationalen Regelungsbereichs notwendig, dass die unionsrechtlichen Grundfreiheiten auf den nationalrechtlichen Regelungsbereich Anwendung finden können und dass keine generelle Bereichsausnahme besteht.

⁴²⁹ § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 13 AO.

⁴³⁰ § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO.

⁴³¹ § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 9 AO.

⁴³² § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 10 AO.

⁴³³ Vgl. EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390–Persche.

⁴³⁴ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.130.

Fraglich ist, ob die unionsrechtlichen Grundfreiheiten als Marktfreiheiten überhaupt auf den Bereich des marktfernen Gemeinnützigkeitsrechts angewendet werden können. Eine Grundvoraussetzung der Anwendung der Grundfreiheiten ist, dass die sich darauf berufenden Akteure am allgemeinen Wirtschaftsverkehr innerhalb der Union teilnehmen.⁴³⁵ Ziel der Marktfreiheiten ist es, dass Leistungen innerhalb der Union ungehindert und diskriminierungsfrei in allen Mitgliedstaaten erbracht werden können.⁴³⁶ Der zu betrachtende Sachverhalt muss somit grundsätzlich einen Binnenmarktbezug aufweisen.⁴³⁷

Die Tätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften sind nach ihrem Grundverständnis grundsätzlich nicht auf die eigennützige Gewinnerzielung durch eine wettbewerbende Teilnahme am Wirtschaftsverkehr gerichtet. Die grundsätzliche Anwendbarkeit der marktzentrierten Grundfreiheiten des Unionsrecht auf den Regelungsbereich des Gemeinnützigkeitsrechts wurde daraus folgend unter verschiedenen Gesichtspunkten hinterfragt.⁴³⁸ Der Rechtsprechung des EuGH kann jedoch inzwischen eindeutig entnommen werden, dass er bezüglich der Grundfreiheiten von keiner Bereichsausnahme für das Gemeinnützigkeitsrecht ausgeht und den Marktbezug sowie die Schutzbereiche der einzelnen Grundfreiheiten weit ausgelegt.⁴³⁹

Das Merkmal der Verfolgung eines Erwerbszwecks ist eine Grundvoraussetzung sowohl der Niederlassungs- als auch der Dienstleistungsfreiheit und war lange ein Kernpunkt der Diskussion um die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf Sachverhalte des Gemeinnützigkeitsrechts, da sich hier die fehlende Marktteilnahme gemeinnütziger Tätigkeit niederschlagen sollte. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei für die Verfolgung eines Erwerbszwecks in diesem Sinne eine Tätigkeit ausreichend, die eine normalerweise gegen Entgelt erbrachte Leistung darstellt.⁴⁴⁰ Entgelt entspreche einer wirtschaftlichen Gegenleistung für die erbrachte Leistung.⁴⁴¹ Nicht erforderlich sei es insbesondere, dass der Leistungserbringer mit Gewinnerzielungsabsicht handelt.⁴⁴² Soweit eine gemeinnützige Körperschaft somit eine Leistung gegen

⁴³⁵ Vgl. *Kube*, IStR 2005, 469.

⁴³⁶ *Reimer* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.2.

⁴³⁷ *Reimer/Ribbrock*, RIW 2005, 611.

⁴³⁸ Vgl. Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer; FG München v. 30.10.2002 – 7 K 1384/00, EFG 2003, 481; *Heger*, FR 2004, 1154; *Helios*, BB 2002, 1893; *Helios/Müller*, BB 2004, 2332; *Jachmann*, BB 2003, 990; *Jachmann/Meier-Behringer*, BB 2006, 1823; *Kube*, IStR 2005, 469; *Reimer/Ribbrock*, RIW 2005, 611.

⁴³⁹ Siehe unten S. 116 ff.

⁴⁴⁰ EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁴⁴¹ EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁴⁴² EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

Entgelt anbietet, steht ihr die Berufung auf diese Grundfreiheiten offen. Damit ist ein grundfreierlicher Schutz für die Bereiche der Vermögensverwaltung, des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und des Zweckbetriebs aufgrund der Entgeltlichkeit dieser Tätigkeiten gewährleistet.⁴⁴³ Die Teilhabe gemeinnütziger Körperschaften am gemeinsamen Markt kann nicht unter Verweis auf die Verpflichtung zur ausschließlichen und selbstlosen Förderung gemeinnütziger Zwecke abgetan werden. Wenn die Endziele gemeinnütziger Körperschaften sich auch immer auf die uneigennützige Förderung gemeinnütziger Zwecke beziehen müssen, sind sie im Rahmen ihrer zulässigen wirtschaftlichen Tätigkeiten doch wettbewerbende Marktteilnehmer, denen der Schutz der Grundfreiheiten ohne Diskriminierung zukommen muss.⁴⁴⁴

Im ideellen Tätigkeitsbereich gemeinnütziger Körperschaften, insbesondere im Rahmen des Spendenabzugs, steht nach der Rechtsprechung des EuGH die Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit offen. Es ist dabei unerheblich, ob es sich um Sach- oder Geldspenden handelt.⁴⁴⁵ In der Rechtsprechung des EuGH sind auch Kapitalvorgänge im Sinne des Kapitalverkehrs mit persönlichem Charakter, insbesondere in Form der Erbschaft, als von der Freiheit des Kapitalverkehrs umfasst anerkannt worden. Eine Vermögensanlageabsicht oder die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist somit nicht zwingend erforderlich.⁴⁴⁶

Der Förderer einer gemeinnützigen Körperschaft, der ein Entgelt, etwa in Form einer Aufwandsentschädigung, erhält, kann sich sowohl auf die Dienstleistungsfreiheit als auch auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit berufen.⁴⁴⁷

Gegen die Anwendung der Grundfreiheiten auf den Regelungsbereich des Gemeinnützigkeitsrechts wurde etwa im Stauffer-Verfahren die fehlende Kompetenz der Europäischen Union im Bereich der direkten Steuern vorgebracht. Über eine fehlende Harmonisierungskompetenz dürfe die Europäische Union sich nicht durch die Anwendung der vertraglichen Grundfreiheiten hinwegsetzen.⁴⁴⁸ Diese Argumentation kann jedoch nicht überzeugen. Es entspricht zum einen der ständigen Rechtsprechung des EuGH, dass die Mitgliedstaaten die nicht vertraglich

⁴⁴³ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.134 mwN.

⁴⁴⁴ Vgl. schon *Kube*, IStR 2005, 469 mwN.

⁴⁴⁵ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁴⁴⁶ EuGH Urt. v. 23.2.2006, C-513/03, Slg. I 2006, 1981 – Hilten-van der Heijden; v. 17.1.2008, C-256/06, Slg. I 2008, 140 – Jäger; v. 11.9.2008, C-11/07, Slg. I 2008, 6865 – Eckelkamp.

⁴⁴⁷ EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.137.

⁴⁴⁸ Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer.

auf die Europäische Union übertragenen und somit bei ihnen verbleibenden Kompetenzen stets unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben haben.⁴⁴⁹ Die Grundfreiheiten entfalten zum anderen ihre Wirkung insbesondere in den Bereichen, in denen eine Kompetenz der Mitgliedstaaten besteht.⁴⁵⁰

Es wurde durch den EuGH somit nicht nur keine generelle Bereichsausnahme gemeinnütziger Körperschaften im Rahmen der Marktfreiheiten angenommen. Der EuGH geht von einem weitreichenden Schutz grenzüberschreitender gemeinnütziger Tätigkeiten durch die Grundfreiheiten und insbesondere durch die Kapitalverkehrsfreiheit aus. Gemeinnützige Körperschaften sind nicht statusbezogen von der Anwendung der Grundfreiheiten auszunehmen. Nationalrechtliche Regelungen im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts sind bei einem Eingriff in die Marktfreiheiten somit auf eine Rechtfertigung hin zu untersuchen.

Der weiten Auslegung der grundfreiheitlichen Anwendungsbereiche zu einem umfassenden Schutz grenzüberschreitender gemeinnütziger Tätigkeiten in der Union ist zuzustimmen. Ein Ausschluss gemeinnütziger Körperschaften von der Anwendung der Grundfreiheiten würde ihrem Status innerhalb des gesellschaftlichen Gefüges der Europäischen Union nicht gerecht. Gemeinnützige Akteure wären schutzlos möglichen Diskriminierungen in grenzüberschreitenden Fällen und einer Beschränkung des Zugangs zu Binnenmarkt und Freizügigkeit ausgesetzt. Das Unionsrecht enthält keine ausdrücklichen Schutzmechanismen für die ideelle, nicht marktbezogene Tätigkeit von Mitgliedern der europäischen Zivilgesellschaft, die die Verträge in Art. 11 Abs. 2 EUV anerkennt. In Ermangelung solcher Schutzmechanismen für grenzüberschreitende zivilgesellschaftliche Entwicklung innerhalb der Union muss auf den marktbezogenen Schutzgehalt der Grundfreiheiten zurückgegriffen werden. Die Grundfreiheiten leisten hier zunehmend auch den Schutz der nicht länger nur wirtschaftsbezogenen europäischen Integrationsinteressen.⁴⁵¹

b) Zwischenergebnis

⁴⁴⁹ EuGH Urt. v. 14.2.1995, C-279/93, Slg. I 1995, 225 – Schumacker; v. 7.9.2004, C-319/02, Slg. I 2004, 7498 – Manninen; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; vgl. Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer; *Reimer* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.22 mwN.

⁴⁵⁰ *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 17.

⁴⁵¹ Vgl. *Lautsch/Unger*, npoR 2021, 173.

Das nationale Gemeinnützigkeitsrecht ist der negativen Integration ausgesetzt. Gemeinnützige Körperschaften und ihre Förderer aus unterschiedlichen Mitgliedstaaten treten als Teil einer europäischen Zivilgesellschaft zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke sowie als Marktteilnehmer zur Finanzierung ihrer Tätigkeiten grenzüberschreitend in Erscheinung. Die Europäisierung gemeinnütziger Tätigkeiten ist im Gang und führt zu einer grenzüberschreitenden Sachverhaltsrealität, mit der sich das nationale Recht auseinandersetzen muss.

Während das Gemeinnützigkeitsrecht in seinem Wesen grundsätzlich nicht auf die Marktteilnahme ausgerichtet ist, ist eine Anwendung der Grundfreiheiten auf diesen Bereich dennoch zu befürworten. Eine fehlende Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern steht dieser Ansicht nicht entgegen. Die Mitgliedstaaten haben auch die bei ihnen verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben. Die nationalrechtliche Behandlung grenzüberschreitender gemeinnütziger Tätigkeiten muss sich somit an den unionsrechtlichen Grundfreiheiten messen lassen.

3. Zwischenergebnis

Der Ursprung der europarechtlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeitsrecht ist auf zwei Aspekte zurückzuführen. Zum einen hat die Entwicklung eines grenzüberschreitenden gemeinnützigen Sektors unter Beibehaltung eines traditionell nationalen Verständnisses des Gemeinnützigkeitsrechts zu einer Diskrepanz zwischen der Sachverhaltsrealität der gemeinnützigen Tätigkeit in Europa und den Beschränkungen der steuerlichen Regelungen geführt. Zum anderen hat die Anwendung der europäischen Grundfreiheiten als Werkzeug negativer Integration zunehmend dazu beigetragen, Hürden der Harmonisierung aufgrund mangelnder Kompetenz zur positiven Integration zu überwinden.⁴⁵²

Das Spannungsverhältnis zwischen nationalsteuerlichen Regelungen und einem zunehmend grenzüberschreitenden Sachverhalt konnte sich unter der Gewissheit verschärfen, dass es im Rahmen der Regelungen der direkten Steuern nicht zu einer Harmonisierung durch positive Integration gekommen war oder kommen sollte.⁴⁵³

Das Gemeinnützigkeitsrecht und das Recht der direkten Steuern waren und sind Bereiche, die der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten unterfallen, sodass eine enge Bindung an die traditionell

⁴⁵² Vgl. Kingreen in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 3.

⁴⁵³ Vgl. BFH Urt. v. 20.10.1976 – I R 224/74, BStBl. II 1977, 175.

nationale Entwicklungsgeschichte und die darin verankerten Rechtfertigungsmechanismen nationaler Begrenzung des Rechtsgebiets aufrechterhalten werden konnte. Als ein in seinem Kernbereich nicht wirtschaftlich zentriertes und nicht erheblich marktrelevantes Rechtsgebiet konnte sich das Gemeinnützigkeitsrecht dem Einfluss der europäischen Integration lange weitestgehend entziehen.

Durch die fortschreitende Entwicklung der Europäischen Union über eine Wirtschafts- und Währungsunion hinaus werden auch Aspekte gesellschaftlichen Lebens in Europa entgrenzt. Die daraus folgende Internationalisierung gemeinnützigkeitsrechtlicher Sachverhalte ist durch den nationalen Gesetzgeber nicht ausreichend nachvollzogen worden und wandelte das Rechtsgebiet zunehmend zu einem Ziel negativer Integration. Die umfassende Anwendung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten auf ein grundsätzlich auf einen national abgeschlossenen Sachverhalt ausgerichtetes Gemeinnützigkeitsrecht bildet den Ursprung der europarechtlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeitsrecht.

II. Inhalt der grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

Die unionsrechtlichen Vorgaben für das nationale Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht sind Produkte der negativen Integration des Regelungsbereichs. Die Mitgliedstaaten haben die bei ihnen verbleibenden Kompetenzen unter Wahrung des Unionsrechts auszuüben.⁴⁵⁴ Noch 1976 sah der BFH keinen Raum für einen unionsrechtlichen Einfluss im Rahmen der direkten Steuern und des Gemeinnützigkeitsrechts.⁴⁵⁵ EWG-vertragliche Diskriminierungsverbote könnten nur Anwendung finden, soweit die Integration der Mitgliedstaaten aufgrund der Vertragsbestimmungen reiche. Zu einer solchen Integration sei es jedoch im Bereich der direkten Steuern noch nicht gekommen. Eine Harmonisierung dieser Steuern habe noch nicht stattgefunden. Somit könne es in diesem Bereich nicht zu einem Verstoß gegen vertragliche Diskriminierungsverbote kommen.⁴⁵⁶ Von dieser strikten Ablehnung eines unionsrechtlichen Einflusses auf das Gemeinnützigkeitsrecht rückte der BFH 2004 jedoch ab.⁴⁵⁷ Eine solche Ansicht widerspreche möglicherweise der zwischenzeitlichen Entwicklung des Unionsrechts. Der BFH

⁴⁵⁴ EuGH Urt. v. 14.2.1995, C-279/93, Slg. I 1995, 225 – Schumacker; v. 7.9.2004, C-319/02, Slg. I 2004, 7498 – Manninen; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; vgl. Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer; *Reimer* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.22 mwN.

⁴⁵⁵ BFH Urt. v. 20.10.1976 – I R 224/74, BStBl. II 1977, 175.

⁴⁵⁶ Vgl. BFH v. Urt. 20.10.1976 – I R 224/74, BStBl. II 1977, 175.

⁴⁵⁷ BFH Beschl. v. 14.7.2004 - I R 94/02, BStBl. II 2005, 721.

erwog die Anwendung der vertraglichen Grundfreiheiten auf den Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts, wenn es diese aufgrund des fehlenden Erwerbszwecks gemeinnütziger Einrichtungen auch als zweifelhaft erachtete, und legte das Verfahren zur Vorabentscheidung dem EuGH vor. Zu einer Vorlage an den EuGH kam es im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts in den folgenden Jahren mehrfach, was zu einer bereichsspezifischen Anwendung der Grundfreiheiten und der Herausbildung unionsrechtlicher Vorgaben für das Gemeinnützigkeitsrecht führte.

Durch die Anwendung der vertraglichen Grundfreiheiten auf den grenzüberschreitend auftretenden Sachverhalt gemeinnütziger Tätigkeiten hat die Rechtsprechung des EuGH zum Teil klare Grenzen und verbleibende Gestaltungsspielräume für die Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts durch den nationalen Gesetzgeber formuliert. Im Folgenden werden die Anforderungen der vertraglichen Grundfreiheiten und insbesondere die aus ihnen folgenden Vorgaben für den Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts dargestellt.

1. Anwendung der Grundfreiheiten

Eine Anwendung der Grundfreiheiten auf steuerliche Rechtsbereiche, die keine unionsrechtliche Harmonisierung erfahren haben und deren Regelungen den nationalen Kompetenzen der Mitgliedstaaten unterfallen, erzeugt regelmäßig ein Spannungsfeld zwischen den Reguliungsinteressen in Ausübung der nationalen Steuerhoheit und der Verwirklichung der Ziele der Europäischen Union.⁴⁵⁸ Gerade in den Bereichen mitgliedstaatlicher oder paralleler Kompetenzen entfalten die Grundfreiheiten ihre Integrationswirkung.⁴⁵⁹ Besonders zeigt sich diese Spannung im Bereich der direkten Steuern, der der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten unterfällt.⁴⁶⁰ Dieser Rechtsbereich unterscheidet in seinen grundlegenden Tatbeständen zwischen inländischen und ausländischen, beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Sachverhalten. Im Fall eines grenzüberschreitenden Sachverhalts innerhalb der Union oder unter Beteiligung eines in einem Mitgliedstaat Ansässigen sehen sich Rechtfertigungsansätze einer national steuerlichen Sachverhaltsabgrenzung mit der negativen Integrationswirkung der vertraglichen Grundfreiheiten konfrontiert. Hier stimmen die Rechtfertigungsanforderungen einer Ungleichbehandlung nach nationalem Recht oft nicht mit denen einer Beschränkung

⁴⁵⁸ Vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 482 mwN.

⁴⁵⁹ *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 17.

⁴⁶⁰ Vgl. etwa *Ukrow/Ress* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 63 Rn. 234 f.

unionsrechtlicher Grundfreiheiten überein. Diese Diskrepanz führt dazu, dass Regelungen, die nach nationalem Recht verfassungsgemäß sind und für die die Regelungszuständigkeit den Mitgliedstaaten selbst zusteht, bei grenzüberschreitenden Sachverhalten an den Anforderungen der Rechtfertigung einer Beschränkung der Grundfreiheiten scheitern und durch deren Regelungsinhalt überformt werden.

Die europäischen Grundfreiheiten genießen durch ihre primärrechtliche Stellung Anwendungsvorrang gegenüber dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten.⁴⁶¹ Nationales Recht, das gegen die vertraglichen Grundfreiheiten verstößt, ist unanwendbar gegenüber Unionsbürgern, nicht jedoch nichtig für innerstaatliche Sachverhalte. Es besteht insbesondere kein unmittelbarer Geltungsvorrang mit rechtsvernichtender Wirkung.⁴⁶² Die Geltung der mitgliedstaatlichen Norm bleibt somit bei einem Verstoß gegen unionsrechtliche Grundfreiheiten unberührt.⁴⁶³ Im Fall eines offenkundigen Verstoßes gegen die Grundfreiheiten dürfen die nationalen Behörden und Gerichte die verstoßenden Normen jedoch nicht anwenden. Es hat eine Anpassung an die europäischen Vorgaben durch eine europarechtskonforme Auslegung zu erfolgen. Sollte ein Verstoß nicht ausreichend offenkundig sein, ist auf das Vorabentscheidungsverfahren zurückzugreifen.⁴⁶⁴

2. Persönlicher Schutzbereich

Der persönliche Schutzbereich bezeichnet den Kreis derer, die sich auf den Schutz der Grundfreiheiten berufen können. Auf die personenbezogenen Grundfreiheiten können sich grundsätzlich alle Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten als Unionsbürger berufen.⁴⁶⁵ Erfasst werden im Rahmen der Niederlassungsfreiheit in Art. 49 Abs. 1 AEUV und Arbeitnehmerfreizügigkeit in Art. 45 Abs. 2 AEUV ausdrücklich die Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates. Die Niederlassungsfreiheit erfordert gemäß Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV zusätzlich die Ansässigkeit im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats. Die Dienstleistungsfreiheit schützt gemäß Art. 56 Abs. 1 AEUV Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind. Die Waren-, Zahlungs- und

⁴⁶¹ BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339; v. 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, BVerfGE 123, 267.

⁴⁶² *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 67.

⁴⁶³ BVerfG v. 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, BVerfGE 123, 267; *Reimer* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.15.

⁴⁶⁴ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 68.

⁴⁶⁵ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 868; vgl. zur Abgrenzung *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 30.

Kapitalverkehrsfreiheiten stellen als produktbezogene Freiheiten keine besonderen Anforderungen an den einzelnen Rechtsträger.⁴⁶⁶

Juristische Personen können sich gemäß Art. 54 AEUV in Verbindung mit Art. 62 AEUV ebenfalls auf die Niederlassungs- und die Dienstleistungsfreiheit berufen. Erfasst sind Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und der sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründet sind und ihren Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben.

3. Erwerbszweck

Das Merkmal der Verfolgung eines Erwerbszwecks ist eine Grundvoraussetzung sowohl der Niederlassungs- als auch der Dienstleistungsfreiheit. Zwar stellen gemeinnützige Körperschaften regelmäßig Körperschaften im Sinne des Art. 54 AEUV dar. Sie werden jedoch zwangsweise insgesamt ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig.⁴⁶⁷ Dieser Umstand könnte dafür sprechen, dass gemeinnützige Körperschaften keinen Erwerbszweck verfolgen können. Das Erfordernis der Ausübung eines Erwerbszwecks gemäß Art. 54 Abs. 2 AEUV wurde ausführlich als mögliches Hindernis für die Berufung gemeinnütziger Körperschaften auf die Niederlassungs- und die Dienstleistungsfreiheit diskutiert. Einerseits wird der Wortlaut des Art. 54 Abs. 2 AEUV dahingehend weit ausgelegt, dass sich gemeinnützige Körperschaften aufgrund ihrer grundsätzlich marktfremden Orientierung an der selbstlosen und ausschließlichen Förderung der Allgemeinheit und des daraus zwingend folgenden Fehlens der Verfolgung eines Erwerbszwecks nie auf die Niederlassungs- oder die Dienstleistungsfreiheit berufen können. Eine eventuelle Marktteilnahme außerhalb der rein ideellen Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft könne zu keinem anderen Ergebnis führen. Andererseits wird vertreten, dass Körperschaften jedenfalls dann, wenn sie außerhalb der ideellen Sphäre ihrer Tätigkeiten am Markt auftreten, einen Erwerbszweck im Sinne des Art. 54 Abs. 2 AEUV verfolgen können. Der

⁴⁶⁶ Reimer in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.27.

⁴⁶⁷ Vgl. Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 486.

Berufung auf die Niederlassungs- und die Dienstleistungsfreiheit stünde in diesem Fall die selbstlose Zielsetzung gemeinnütziger Körperschaften nicht entgegen.⁴⁶⁸

Ein kategorischer Ausschluss gemeinnütziger Körperschaften von der Berufung auf personenbezogene Grundfreiheiten aufgrund eines fehlenden verfolgten Erwerbszwecks verkennt nicht nur das erhebliche potenzielle und tatsächliche Marktauftreten gemeinnütziger Körperschaften, es beschneidet darüber hinaus den Wirkungsgrad der in Rede stehenden Freiheiten zur Beseitigung der Diskriminierung der Marktteilnehmer.⁴⁶⁹

Vorzugswürdig erscheint eine getrennte Betrachtung der Sphären gemeinnütziger Körperschaften. Rein karitative und altruistische Betätigungen im Bereich der ideellen Sphäre, die keine Beteiligung am Wirtschaftsleben darstellen, stellen keine Erwerbszwecke dar und unterfallen somit nicht dem Anwendungsbereich der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit.⁴⁷⁰

Das Gemeinnützigkeitsrecht verpflichtet gemeinnützige Körperschaften zwar insgesamt zu einer selbstlosen und ausschließlichen Förderung der Allgemeinheit, enthält im Hinblick auf die Finanzierung dieser Tätigkeiten jedoch gerade keine Einschränkung des Marktzugangs. Gemeinnützige Körperschaften treten im Rahmen von Vermögensverwaltung, wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb zur Finanzierung oder unmittelbaren Verwirklichung ihrer gemeinnützigen Tätigkeiten regelmäßig am Markt auf. Die hierdurch erzielten Überschüsse müssen der Mittelbeschaffung für die Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke dienen. Das Gemeinnützigkeitsrecht verbietet lediglich die Verwendung der Mittel zu nicht satzungsgemäßen Zwecken, nicht jedoch deren Erzielung durch die Verfolgung eines Erwerbszwecks. Weder diese Verwendungsbeschränkung noch die zwangsweise Unterordnung des Erwerbszwecks unter die gemeinnützige Tätigkeit widersprechen den Anforderungen an einen Erwerbszweck im Sinne des Art. 54 Abs. 2 AEUV.⁴⁷¹

⁴⁶⁸ Siehe im Einzelnen Nachweise bei *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 486 ff.; *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, S. 47 ff.; *Jachmann*, Gemeinnützigkeit in Europa, S. 22 ff.; *Schmidt*, Europäische Gemeinnützigkeit, S. 68 ff.

⁴⁶⁹ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 489; *Lindner*, Grundlagen eines europäischen Gemeinnützigkeitsstatuts, S. 69 mwN.

⁴⁷⁰ BFH Beschl. v. 14.7.2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721; *Helios* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, §24 Rn. 23; vgl. *Korte* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 54 Rn. 10.

⁴⁷¹ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.134; vgl. *Wünschig*, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, S. 110.

Die Regelung nennt als erfasste Gesellschaften ausdrücklich auch Genossenschaften, deren Zweck nach § 1 Abs. 1 GenG darauf gerichtet sein muss, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern. Weder die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs am Markt noch eine Gewinnerzielungsabsicht wird hier zwingend vorausgesetzt.⁴⁷² Des Weiteren können sich auch nicht gemeinnützige Marktteilnehmer, die im Rahmen eines Erwerbszwecks keine Gewinne erzielen, auf die Niederlassungs- und die Dienstleistungsfreiheit berufen. Für gemeinnützige Körperschaften kann bei Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten nichts anderes gelten.⁴⁷³

Jedenfalls soweit eine gemeinnützige Körperschaft am Markt auftritt, kann ihr somit die Verfolgung eines ausreichenden Erwerbszwecks im Sinne des Art. 54 Abs. 2 AEUV nicht abgesprochen werden. Zu einer umfassenden Anwendung der Niederlassungs- und die Dienstleistungsfreiheit auf das nationale Gemeinnützigkeitsrecht aufgrund der Möglichkeit der gemeinnützigen Körperschaften, einen Erwerbszweck auszuüben, kommt es mithin nicht. Es ist zu differenzieren, ob die konkrete Handlung der gemeinnützigen Körperschaft einen Erwerbszweck verfolgt und somit dem Schutzbereich der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit unterfallen kann.⁴⁷⁴

4. Sachlicher Schutzbereich

a) Niederlassungsfreiheit

Der sachliche Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit umfasst nach Art. 49 ff. AEUV das Recht der freien Niederlassung sowie der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften. Eine Niederlassung im Sinne der Regelung ist eine feste Einrichtung, die bei Eingliederung in die nationale Volkswirtschaft der tatsächlichen Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu dienen bestimmt ist.⁴⁷⁵ Der Begriff der Niederlassung wird durch den EuGH weit ausgelegt und umfasst die Möglichkeit, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaates als seines Herkunftsstaates

⁴⁷² Vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 488; *Unger*, DStZ 2010, 154; wenn dies auch regelmäßig der Fall ist, vgl. *Geibel* in: Henssler/Strohn, GenG, § 1 Rn. 11.

⁴⁷³ *Lindner*, Grundlagen eines europäischen Gemeinnützigkeitsstatuts, S. 70 mwN.

⁴⁷⁴ *Schmidt*, Europäische Gemeinnützigkeit, S. 86.

⁴⁷⁵ EuGH Urt. v. 12.9.2006, C-196/04, Slg. I 2006, 8031 – Cadbury Schweppes; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; *Forsthoff* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 49 Rn. 16.

teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen, wodurch die wirtschaftliche und die soziale Verflechtung innerhalb der Union im Bereich der selbständigen Tätigkeiten gefördert wird.⁴⁷⁶

Der hier beschriebene sachliche Schutzbereich ist bei einer Immobilieninvestition durch eine Körperschaft in einem anderen Mitgliedstaat nicht unmittelbar eröffnet. Zwar hat der EuGH gegen die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit auf die Zweigniederlassung einer in einem Mitgliedstaat belegenen gemeinnützigen Körperschaft in einem anderen Mitgliedstaat keine Einwände erhoben.⁴⁷⁷ Für die Anwendung der Niederlassungsfreiheit bedarf es jedoch einer dauernden Präsenz im Aufnahmemitgliedstaat sowie einer aktiven Verwaltung bei Erwerb und Besitz von Immobilien.⁴⁷⁸ Diese Anforderungen sind nicht erfüllt, wenn die erworbene Immobilie sowie mit dieser in Zusammenhang stehende Dienstleistungen von einem ortsansässigen Unternehmen verwaltet werden, ohne dass die Eigentümerkörperschaft im Mitgliedstaat der Immobilie über eine dauernde Präsenz zur Ausübung ihrer Tätigkeiten verfügt.⁴⁷⁹

b) Dienstleistungsfreiheit

Die Dienstleistungsfreiheit schützt sachlich nach Maßgabe der Art. 56 ff. AEUV den freien Dienstleistungsverkehr innerhalb der Union. Sie steht damit der Anwendung jeder nationalen Regelung entgegen, die bewirkt, dass die Erbringung von Dienstleistungen zwischen den Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaates erschwert wird.⁴⁸⁰ Nach Art. 57 AEUV sind Dienstleistungen solche Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr sowie über die Freizügigkeit der Personen unterliegen. Ein Entgelt in diesem Sinne besteht nach der Rechtsprechung des EuGH in einer wirtschaftlichen Gegenleistung für die erbrachte Leistung.⁴⁸¹ Ausdrücklich als Dienstleistung werden in

⁴⁷⁶ EuGH Urt. v. 21.6.1974, Rs 2/74, CELEX 61974CJ0002 – Reyners; v. 30.11.1995, C-55/94, CELEX 61994CJ0055 – Gebhard; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁴⁷⁷ Zur Erwerbstätigkeit iSd Art. 49 AEUV bei gemeinnützigen Körperschaften *Korte* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 49 Rn. 18.

⁴⁷⁸ EuGH Urt. v. 11.10.2007, C-451/05, Slg. I 2007, 8287 – Elisa; *Korte* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 49 Rn. 29.

⁴⁷⁹ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁴⁸⁰ EuGH Urt. v. 5. 10. 1994, C-381/93, CELEX 61993CJ0381 – Kommission/Frankreich; v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁴⁸¹ EuGH Urt. v. 12.7.2001, C-157/99, Slg. I 2001, 5473 – Smits; v. 11.9.2007, C-76/05, Slg. I 2007, 6879 – Schwarz; v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt; *Randelzhofer/Forsthoff* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 56/57 Rn. 45.

Art. 57 Abs. 2 AEUV nicht abschließend gewerbliche, kaufmännische, handwerkliche und freiberufliche Tätigkeiten genannt.

Ob eine Aufwandsentschädigung im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG eine wirtschaftliche Gegenleistung im Sinne der Dienstleistungsfreiheit darstellen kann, wurde durch den BFH noch bezweifelt.⁴⁸² Eine Aufwandsentschädigung im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG stelle kein besonderes Entgelt und keine Teilnahme am Wirtschaftsleben im Sinne des Art. 3 Abs. 2 EUV dar. Es werde lediglich typisierend der mit der Tätigkeit verbundene Aufwand abgegolten.⁴⁸³ Nach der Rechtsprechung des EuGH ist für die Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit entscheidend, dass die Leistung nicht ohne Gegenleistung erbracht wird und somit einen wirtschaftlichen Charakter aufweist. Nicht erforderlich für den Dienstleistungscharakter ist es insbesondere, dass der Leistungserbringer mit Gewinnerzielungsabsicht handelt.⁴⁸⁴ Es fallen somit auch nebenberuflich und quasi ehrenamtlich erbrachte Leistungen unter die Dienstleistungsfreiheit, für die eine Aufwandsentschädigung als Gegenleistung für die erbrachte Leistung geleistet wird.⁴⁸⁵

Die private Lehrtätigkeit an einer Universität, als juristische Person des öffentlichen Rechts, für die eine Aufwandsentschädigung im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG geleistet wird, unterfällt nicht der Ausnahmeregelung nach Art. 51 AEUV, da sie keine unmittelbare und spezifische Teilnahme an der Ausübung öffentlicher Gewalt darstellt, und ist somit ebenfalls von der Dienstleistungsfreiheit erfasst.⁴⁸⁶

c) Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit

Die Kapitalverkehrsfreiheit verbietet nach Art. 63 ff. AEUV alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs sowie des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern. Dieses Verbot umfasst alle staatlichen Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der Kapital- und der Zahlungsverkehrsfreiheit zu behindern.⁴⁸⁷ Zahlungsverkehr im Sinne des Art. 63 Abs. 2 AEUV ist die grenzüberschreitende Übertragung von

⁴⁸² BFH Beschl. v. 1.3.2006 – XI R 43/02, BStBl. II 2006, 685.

⁴⁸³ BFH Beschl. v. 1.3.2006 – XI R 43/02, BStBl. II 2006, 685.

⁴⁸⁴ Schlussanträge GA Maduro v. 10.10.2007, C-281/06, CELEX 62006CC0281 – Jundt; EuGH Urte. v. 12.7.2001, C-157/99, Slg. I 2001, 5473 – Smits; v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁴⁸⁵ EuGH Urte. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁴⁸⁶ EuGH Urte. v. 30. 5. 1989, Rs. 33/88, Slg. 1989, 1591 – Allué und Coonan; v. 2. 7. 1996, C-290/94, Slg. 1996, I-3285 – Kommission/Griechenland; v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁴⁸⁷ *Hobe/Fremuth*, Europarecht, § 20 Rn. 17.

Zahlungsmitteln, die um einer Gegenleistung willen als Erfüllung einer Zahlungsverbindlichkeit erbracht wird.⁴⁸⁸ Die Freiheit des Zahlungsverkehrs bildet das notwendige Gegenstück zu anderen Grundfreiheiten, die die Freiheit der Leistungserbringung schützen.⁴⁸⁹

Das Primärrecht enthält keine allgemeingültige und abschließende Definition des erfassten Kapitalverkehrs.⁴⁹⁰ Zur Auslegung des Begriffs des Kapitalverkehrs kann insbesondere auf den Sekundärrechtsakt der Kapitalverkehrsrichtlinie⁴⁹¹ zurückgegriffen werden. Trotz der wiederholten Vertragsänderung seit Erlass dieser Richtlinie wurde sie bislang nicht aufgehoben und gilt somit formell weiter. Materiell kann die Richtlinie nur Anwendung finden, soweit sie dem Vertragsrecht nicht entgegensteht.⁴⁹² Der Inhalt der Richtlinie selbst wurde weitgehend in vertragliche Regelungen aufgenommen und durch diese ersetzt.⁴⁹³ Die Rechtsprechung des EuGH greift auf den Inhalt der Nomenklatur für den Kapitalverkehr im Sinne des Anhangs I der Richtlinie 88/361/EWG zurück.⁴⁹⁴ Anhang I der Richtlinie enthält eine nicht abschließende Auflistung und teilweise Begriffsbestimmung von 13 Arten von Kapitalbewegungen, die als Kapitalverkehr im Sinne der Kapitalverkehrsfreiheit anzusehen sind. Erfasst sind hier etwa Direktinvestitionen, Immobilieninvestitionen, Wertpapiergeschäfte, Kredite, Darlehen und Bürgschaften.⁴⁹⁵ Die Auflistung hat als Auslegungshilfe für die Grundfreiheit lediglich Hinweisscharakter.⁴⁹⁶ Grundsätzlich lässt sich der sachliche Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit als jede entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung wirtschaftlicher Werte in Form von Sach- oder Geldmitteln definieren, die unabhängig von einem waren- oder leistungsbezogenen Grundgeschäft ist oder die Hauptleistung einer Kapitaltransaktion bildet.⁴⁹⁷ Regelmäßig

⁴⁸⁸ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 1103; *Hobe/Fremuth*, Europarecht, § 20 Rn. 10.

⁴⁸⁹ *Hobe/Fremuth*, Europarecht, § 20 Rn. 10.

⁴⁹⁰ Eingehend zu Orientierungspunkten einer Definition *Ukrow/Ress* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, AEUV, Art. 63 Rn. 158 f.

⁴⁹¹ Richtlinie 88/361/EWG des Rates v. 24.6.1988, ABl.EG 1988 Nr. L 178/5.

⁴⁹² *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 63 Rn. 19; *Wojcik* in: *von der Groeben/Schwarze/Hatje*, AEUV, Art. 63 Rn. 77.

⁴⁹³ *Wojcik* in: *von der Groeben/Schwarze/Hatje*, AEUV, Art. 63 Rn. 78.

⁴⁹⁴ Vgl. EuGH Urte. v. 23.2.2006, C-513/03, Slg. I 2006, 1981 – *van Hilten-van der Heijden*; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – *Stauffer*; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – *Heukelbach*.

⁴⁹⁵ Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates v. 24.6.1988, ABl.EG 1988 Nr. L 178/8.

⁴⁹⁶ EuGH Urte. v. 23.2.2006, C-513/03, Slg. I 2006, 1981 – *van Hilten-van der Heijden*; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – *Stauffer*; v. 11.9.2008, C-11/07, Slg. I 2008, 6865 – *Eckelkamp*; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – *Persche*; vgl. *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 63 Rn. 26; *Ukrow/Ress* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, AEUV, Art. 63 Rn. 162 mwN.

⁴⁹⁷ *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 63 Rn. 27 mwN.

stellt der geschützte Kapitalverkehr eine Vermögensanlage dar, wobei das Ziel der Kapitalbewegung grundsätzlich unerheblich ist.⁴⁹⁸

Im Rahmen einer Immobilieninvestition eines Gebietsfremden in einem Mitgliedstaat fallen sowohl das Eigentum als auch die Nutzung des Grundstücks unter den freien Kapitalverkehr.⁴⁹⁹ Damit erfasst die Kapitalverkehrsfreiheit auch den Bereich der vermögensverwaltenden Tätigkeit.⁵⁰⁰ Eine Präsenz im Mitgliedstaat der Immobilie ist hier, im Gegensatz zur Niederlassungsfreiheit, keine Anforderung.

Eine Vermögensanlageabsicht oder die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit sind ebenfalls nicht zwingend. Die Aufzählung in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG enthält auch Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter. Diesem Merkmal unterfallen etwa Schenkungen und Stiftungen sowie Erbschaften und Vermächtnisse.⁵⁰¹ Wenn auch der überwiegenden Anzahl der in der Anlage erwähnten Kapitalvorgänge eine wirtschaftliche Tätigkeit zugrunde liegt, kann von einer solchen in jedem Fall bei Erbschaften nicht ausgegangen werden. Auf der Grundlage des Hinweischarakters der Anlage für die Auslegung des grundfreiheitlichen Schutzbereichs sind in der Rechtsprechung des EuGH auch Kapitalvorgänge im Sinne des Kapitalverkehrs mit persönlichem Charakter, insbesondere in Form der Erbschaft, als von der Freiheit des Kapitalverkehrs umfasst anerkannt worden.⁵⁰² In Anlehnung an den Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter werden auch grenzüberschreitende Spenden als Kapitalverkehr im Sinne der Grundfreiheit erfasst.⁵⁰³ Es ist dabei unerheblich, ob es sich um Sach- oder Geldspenden handelt. Die Aufzählung im Rahmen des Kapitalverkehrs mit persönlichem Charakter erfasst Erbschaften und Vermächtnisse. Bei einer Erbschaft geht das Eigentum am Vermögen des Erblassers in Form der verschiedenen Rechte und Gegenstände auf den Erben über. Somit kann eine Kapitalbewegung auch dann den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit

⁴⁹⁸ Korte in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 63 Rn. 27; Haratsch/Koenig/Pechstein, Europarecht, Rn. 1096.

⁴⁹⁹ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁵⁰⁰ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; anders noch FG München Urt. v. 30.10.2002 – 7 K 1384/00, EFG 2003, 481.

⁵⁰¹ Abschnitt XI, Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates v. 24.6.1988, ABl. EG 1988 Nr. L 178/10.

⁵⁰² EuGH Urt. v. 23.2.2006, C-513/03, Slg. I 2006, 1981 – Hilten-van der Heijden; v. 17.1.2008, C-256/06, Slg. I 2008, 140 – Jäger; v. 11.9.2008, C-11/07, Slg. I 2008, 6865 – Eckelkamp; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

⁵⁰³ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 16.6.2011, C-10/10, Slg. I 2011, 5416 – Kommission/Österreich.

unterfallen, wenn es sich um unbewegliche und bewegliche Vermögensgegenstände handelt.⁵⁰⁴

Die Bestimmungen über den freien Kapital- und Zahlungsverkehr erfassen sowohl Sachverhalte zwischen Mitgliedstaaten als auch Sachverhalte zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern. Über die üblichen Anforderungen an das grenzüberschreitende Moment eines Binnenmarktsachverhalts hinaus ist es bei einem Drittstaatsachverhalt zwingend erforderlich, dass bei der betrachteten Kapitalbewegung eine Verbindung zu mindestens einem Mitgliedstaat besteht.⁵⁰⁵

d) Arbeitnehmerfreizügigkeit

Gemäß Art. 45 AEUV ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer durch Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen gewährleistet. Der Schutzbereich kann im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts insbesondere dann eröffnet sein, wenn Arbeitnehmer in einem Mitgliedstaat arbeiten und von den dortigen nationalen Regelungen darin beschränkt werden, steuerlich berücksichtigungsfähige Spenden an gemeinnützige Körperschaften in ihrem Herkunftsmitgliedstaat zu leisten.⁵⁰⁶

e) Warenverkehrsfreiheit

Nach Art. 34 ff. AEUV sind mengenmäßige Handelsbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Die Warenverkehrsfreiheit hat als objekt- und mengenbezogene Regelung grundsätzlich keinen spezifischen Einschlag im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts. Die Anwendung der Warenverkehrsfreiheit auf Sachspenden wurde aufgrund einheitlicher Einordnung aller Spendenarten unter die Kapitalverkehrsfreiheit abgelehnt.⁵⁰⁷

f) Allgemeines Diskriminierungsverbot

⁵⁰⁴ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

⁵⁰⁵ Korte in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 63 Rn. 36.

⁵⁰⁶ Pressemitteilung der EU-Kommission über Vertragsverletzungsverfahren gegen das Vereinigte Königreich v. 10.7.2006 – IP/06/964; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.138.

⁵⁰⁷ Schlussanträge GA Mengozzi v. 14.10.2008, C-318/07, CELEX 62007CC0318 – Persche; EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

Das allgemeine Diskriminierungsverbot in Art. 18 AEUV verbietet jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit. Die Bestimmung gilt jedoch nur unbeschadet besonderer Bestimmungen des AEUV und tritt somit als subsidiär zu den Grundfreiheiten hinter diese zurück.⁵⁰⁸ Aufgrund des umfassenden Schutzes der Grundfreiheiten für den Bereich des Gemein-nützigkeitsrechts entfaltet das allgemeine Diskriminierungsverbot hier regelmäßig keine Wirkung.⁵⁰⁹

g) Abgrenzung der Grundfreiheiten

Untereinander werden die Grundfreiheiten nach dem Inhalt der Schutzbereiche und den erfassten Verhaltensweisen abgegrenzt.⁵¹⁰ Die Grundfreiheiten richten sich auf grenzüberschreitende Wirtschaftsvorgänge und lassen sich nach dem Wesen des grenzüberschreitenden Schutzbereichs, dessen Anforderungen in den einzelnen Grundfreiheiten individuell geregelt sind, in personenverkehrs- und produktverkehrsbezogene Freiheiten einteilen.⁵¹¹ Die Einteilung der einzelnen Grundfreiheiten erfolgt anhand der Betrachtung der Schutzbereiche dahingehend, in welcher Form eine Grenzüberschreitung vorliegt und welche Hindernisse dafür bestehen.⁵¹² Die personenbezogenen Freiheiten der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit schützen Verhaltensweisen von Personen, die sich selbst für das geschützte Verhalten in einen anderen Mitgliedstaat begeben. Warenverkehrs-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit sind als produktverkehrsbezogene Freiheiten dann anwendbar, wenn die im Schutzbereich erfassten Produkte die Grenze zu einem (anderen) Mitgliedstaat überschreiten.⁵¹³ Welcher Freiheit eine nationale Regelung im Zweifelsfall unterfällt, richtet sich nach dem Gegenstand der betreffenden nationalen Regelung.⁵¹⁴ Erfasst die nationale Regelung etwa Spenden einheitlich und unabhängig davon, ob eine Geld- oder Sachspende vorliegt, werden Spenden ebenfalls einheitlich unter die Kapitalverkehrsfreiheit gefasst und nicht

⁵⁰⁸ *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 20 mwN.

⁵⁰⁹ Vgl. EuGH Urt. v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

⁵¹⁰ *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 19, 29.

⁵¹¹ *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 30.

⁵¹² *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 30; *Randelzhofer/Forsthoff* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 56/57 Rn. 7.

⁵¹³ *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 30.

⁵¹⁴ EuGH Urt. v. 12.9.2006, C-196/04, Slg. I 2006, 8031 – Cadbury Schweppes; v. 24.5.2007, C-157/05, Slg. I 2007, 4051 – Hölbrock; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

auf unionsrechtlicher Ebene in Geldspenden im Sinne des Kapitalverkehrs und Sachspenden im Sinne des Warenverkehrs aufgeteilt.⁵¹⁵

5. Zwischenergebnis

Obwohl das Vertragswerk der Europäischen Union die Europäische Zivilgesellschaft in Art. 11 EUV anerkennt, bestehen keine speziellen Schutzmechanismen gegen die diskriminierende Behandlung von grenzüberschreitendem zivilgesellschaftlichem und darin enthaltenem gemeinnützigem Engagement. Durch die Rechtsprechung des EuGH ist inzwischen jedoch die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf diesen Bereich höchststrichterlich ausgestaltet. Gemeinnützige Körperschaften und ihre Förderer werden durch die Niederlassungs- und die Dienstleistungsfreiheit sowie die Arbeitnehmerfreizügigkeit geschützt. Bereichsspezifische Kapitalbewegungen wie Spenden, Erbschaften und Investitionen im Bereich der Vermögensverwaltung gemeinnütziger Körperschaften unterliegen der Kapitalverkehrsfreiheit, die damit den größten Einfluss auf die rechtlichen Rahmenbedingungen des Dritten Sektors in Europa hat. Die weite Auslegung der Schutzbereiche der Grundfreiheiten führt somit zu einem umfassenden unionsrechtlichen Schutz gemeinnütziger Tätigkeiten.

6. Eingriff

Die Grundfreiheiten umfassen den Schutz vor Beschränkungen und Diskriminierungen im Rahmen des jeweiligen Schutzbereichs. Unter diese Eingriffe fallen Maßnahmen, die die Berechtigten von der grenzüberschreitenden Wahrnehmung und Ausübung der Grundfreiheiten abhalten oder diese weniger attraktiv machen können und damit geeignet sind, grenzüberschreitendes Wirtschaften unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potenziell zu behindern.⁵¹⁶

Beschränkungsverbote richten sich gegen die Behinderung des Marktzugangs. Beschränkungen des Marktzugangs beruhen regelmäßig auf unterschiedslos auf jedermann angewendeten Maßnahmen der Mitgliedstaaten im Bereich der nicht harmonisierten Rechtsbereiche. Die nationale Regelungsbefugnis für diese Bereiche steht den Mitgliedstaaten zwar insbesondere im Bereich der direkten Steuern uneingeschränkt zu. Wenn nationalstaatliche Regelungen jedoch

⁵¹⁵ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁵¹⁶ EuGH Urt. v. 11.6.1974, Rs. 8/74, NJW 1975, 515 – Dassonville; v. 23.2.2006, C-513/03, Slg. I 2006, 1981 – Hiltten-van der Heijden; Schlussanträge GA Mengozzi v. 14.10.2008, C-318/07, CELEX 62007CC0318 – Persche mwN; *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, Die Europäische Union, § 10 Rn. 13.

als Nebeneffekt grenzüberschreitende Sachverhalte behindern, müssen sie an den Vorgaben des Unionsrechts gemessen werden.⁵¹⁷

Die Beeinträchtigung einer Grundfreiheit in Form einer Diskriminierung liegt vor, wenn eine Maßnahme eines Mitgliedstaates grenzüberschreitende Sachverhalte schlechter behandelt als nationale Sachverhalte und somit geeignet ist, gebietsansässige Personen von der Ausübung grenzüberschreitender Sachverhalte in anderen Mitgliedstaaten unter Schutz der ihnen zustehenden Grundfreiheiten abzuhalten.⁵¹⁸ Notwendig ist eine spezifische Benachteiligung des grenzüberschreitenden Verkehrs. Eine Belastung, die den vergleichbaren inländischen Verkehr gleichermaßen trifft, stellt keine Diskriminierung dar.⁵¹⁹ Die Grundfreiheiten schützen sowohl vor offenen als auch vor verschleierte Diskriminierungen, die nicht direkt und ausdrücklich an die Staatsangehörigkeit oder den Sitz einer Gesellschaft anknüpfen.⁵²⁰

a) Objektive Vergleichbarkeit

Voraussetzung für eine Diskriminierung ist die objektive Vergleichbarkeit der unterschiedlich behandelten Sachverhalte.⁵²¹ Im Fall einer Diskriminierung durch Gleichbehandlung muss eine Unvergleichbarkeit der gleich behandelten Sachverhalte vorliegen.⁵²² Es wurde dahingehend ausgeführt, dass inländische unbeschränkt steuerpflichtige gemeinnützige Körperschaften und in einem anderen Mitgliedstaat ansässige sowie dort als gemeinnützig anerkannte, im Inland beschränkt steuerpflichtige Körperschaften objektiv nicht vergleichbar sind.⁵²³

Unbeschränkt steuerpflichtige gemeinnützige Körperschaften seien anders als ausländische gemeinnützige Körperschaften in das soziale Leben im Inland integriert und würden im Inland Aufgaben übernehmen, die ansonsten durch die Belastung des Staatshaushalts ausgeglichen werden müssten. Da nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften diese Gemeinwohlaufgaben typischerweise nicht erfüllen, werde durch den Ausschluss dieser Körperschaften von den Rechtsfolgen des Gemeinnützigkeitsrechts lediglich wesentlich Ungleiches ungleich

⁵¹⁷ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 874.

⁵¹⁸ EuGH Urt. v. 23.2.2006, C-513/03, Slg. I 2006, 1981 – *Hiltten-van der Heijden*; Schlussanträge GA Mengozzi v. 14.10.2008, C-318/07, CELEX 62007CC0318 – *Persche* mwN.

⁵¹⁹ *Kingreen* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 36 Rn. 36.

⁵²⁰ EuGH Urt. v. 7.9.2004, C-319/02, Slg. I 2004, 7498 – *Manninen*; v. 5.7.2005, C-376/03, Slg. I 2005, 5852 – *D.*

⁵²¹ EuGH Urt. v. 7.9.2004, C-319/02, Slg. I 2004, 7498 – *Manninen*.

⁵²² EuGH Urt. v. 14.2.1995, C-279/93, Slg. I 1995, 225 – *Schumacker*; *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 873; *Helios*, BB 2002, 1893.

⁵²³ Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – *Stauffer*; Schlussanträge GA Mengozzi v. 14.10.2008, C-318/07, CELEX 62007CC0318 – *Persche*; *Jachmann*, *Gemeinnützigkeit in Europa*, S. 25 f. mwN.

behandelt.⁵²⁴ Darüber hinaus befinde sich eine in einem anderen Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Körperschaft aufgrund der verschiedenen mitgliedstaatlichen Anforderungen an eine solche Anerkennung nicht in einer vergleichbaren Situation mit einer inländischen gemeinnützigen Körperschaft.⁵²⁵

Für Mitgliedstaaten besteht nach der Rechtsprechung des EuGH keine Pflicht, eine in ihrem Herkunftsstaat nach den nationalen Anforderungen als gemeinnützig anerkannte Körperschaft auch im Inland automatisch als gemeinnützig anzuerkennen. Insbesondere steht es den Mitgliedstaaten zu, festzulegen, die Verfolgung welcher Interessen der Allgemeinheit sie durch eine Steuerentlastung fördern möchten.⁵²⁶ Zwar dürfen die Mitgliedstaaten eine hinreichend enge Verbindung zwischen den Körperschaften, die sie als steuerbegünstigt anerkennen, und den Tätigkeiten verlangen, die diese ausüben.⁵²⁷ Die dahingehend bestehenden Steuervergünstigungen können aber darüber hinaus nicht auf solche Körperschaften begrenzt werden, die im Mitgliedstaat ansässig sind und deren Tätigkeiten diesen somit von seinen Aufgaben befreien.⁵²⁸ Unterschiedliche mitgliedstaatliche Anforderungen und eine fehlende Staatsentlastung würden danach nicht ausreichen, um eine objektive Vergleichbarkeit auszuschließen.

Entgegen dieser Ansicht wurde auf einen ungeschriebenen strukturellen Inlandsbezug des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts verwiesen.⁵²⁹ Im Fall Stauffer differenzierte § 52 AO a.F. im Rahmen der selbstlosen Förderung der Interessen der Allgemeinheit nicht danach, ob diese Tätigkeit im Inland oder im Ausland ausgeübt wird. Der BFH hatte in seiner Vorlageentscheidung ausdrücklich festgestellt, dass die Förderung der Allgemeinheit im Sinne von § 52 AO a.F. nicht voraussetzt, dass diese Fördermaßnahmen den Staatsangehörigen oder den Bewohnern der Bundesrepublik Deutschland zugutekommen. Ein struktureller Inlandsbezug war somit nicht gesetzlich vorausgesetzt und wurde durch den EuGH nicht berücksichtigt.⁵³⁰

⁵²⁴ *Kube*, IStR 2005, 469.

⁵²⁵ Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer; Schlussanträge GA Mengozzi v. 14.10.2008, C-318/07, CELEX 62007CC0318 – Persche.

⁵²⁶ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁵²⁷ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁵²⁸ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁵²⁹ Vgl. *Jachmann*, Gemeinnützigkeit in Europa, S. 25 f.; *Jachmann/Meier-Behringer*, BB 2006, 1823 mwN.

⁵³⁰ Vgl. BFH Beschl. v. 14.7.2004 - I R 94/02, BStBl. II 2005, 721; so auch *Helios*, BB 2002, 1893. Aufgrund der späteren Kodifizierung des Inlandsbezugs in § 51 Abs. 2 AO soll die Diskussion um ein ungeschriebenes Merkmal hier dahinstehen. Siehe zum Inlandsbezug in § 51 AO n.F. unten S. 159 ff.

Es ist einer ausländischen Körperschaft grundsätzlich ebenso wie einer inländischen Körperschaft möglich, diese Anforderungen des Aufnahmemitgliedstaates zu erfüllen. Eine objektiv vergleichbare Situation zwischen inländischen und ausländischen gemeinnützigen Körperschaften liegt nach der Rechtsprechung des EuGH somit jedenfalls dann vor, wenn die ausländische Körperschaft die satzungsmäßigen und die tatsächlichen Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts im Sinne der §§ 51 bis 68 AO erfüllt.⁵³¹ Aufgrund der objektiven Vergleichbarkeit liegt somit bei der unterschiedlichen Behandlung von inländischen und ausländischen Körperschaften, die jeweils die Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen, aufgrund des Sitzes der Körperschaft ein Eingriff vor, der einer Rechtfertigung bedarf.

b) Festgestellte Eingriffe im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

Ein Eingriff liegt beim umfassenden Ausschluss ausländischer Körperschaften von den körperschaftsbezogenen Steuervergünstigungen des besonderen Gemeinnützigkeitsrechts vor. In diesem Sinne knüpften die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts nach alter Fassung⁵³² die Ungleichbehandlung nationaler und grenzüberschreitender Sachverhalte unmittelbar an den Sitz der ausländischen Gesellschaft, unabhängig davon, ob eine Vergleichbarkeit bestand oder nicht.⁵³³ Eine solche Regelung ist als Maßnahme eines Mitgliedstaates geeignet, gebietsfremde Körperschaften von Investitionen im Inland abzuhalten, und greift somit in die Ausübung der Kapitalverkehrsfreiheit ein.⁵³⁴

Die beschränkte steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an im Ausland ansässige Körperschaften ist aufgrund der erheblichen Einflussmöglichkeit auf das Spendenverhalten des Steuerpflichtigen dazu geeignet, diesen von einer Spende abzuhalten – und damit von der ihm zustehenden Kapitalverkehrsfreiheit Gebrauch zu machen.⁵³⁵ Ein Spender wird bei identischer Zweckverwirklichung durch die möglichen Spendenempfänger stets den Spendensachverhalt wählen, der ihm die steuerliche Berücksichtigung der Spende ermöglicht. Es wird somit sowohl für den Spender weniger attraktiv, an ausländische Körperschaften zu spenden, als auch für

⁵³¹ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁵³² Vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG in der Fassung v. 20.12.1996 – juris.

⁵³³ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁵³⁴ Vgl. EuGH Urt. v. 23.2.2006, C-513/03, Slg. I 2006, 1981 – Hilten-van der Heijden mwN.

⁵³⁵ Schlussanträge GA Mengozzi v. 14.10.2008, C-318/07, CELEX 62007CC0318 – Persche; EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 16.6.2011, C-10/10, Slg. I. 2011, 5416 – Kommission/Österreich.

diese ausländischen und in ihrem Herkunftsstaat als gemeinnützig anerkannten Körperschaften schwieriger, grenzüberschreitende Spenden einzuwerben.⁵³⁶

Maßnahmen, die durch eine Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen eine Wertminderung des Nachlasses eines Erblassers nach sich ziehen, der in einem anderen Staat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden, können einen Eingriff in den nach Art. 63 Abs. 1 AEUV gewährleisteten freien grenzüberschreitenden Kapitalverkehr darstellen.⁵³⁷ Zusätzliche Anforderungen für eine Steuervergünstigung bei einem Erwerb von Todes wegen durch eine gemeinnützige Körperschaft, die lediglich in einem grenzüberschreitenden Erbfall Anwendung finden, erschweren die Ausübung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die drohende Wertminderung des Nachlasses.⁵³⁸

Ebenso verhält es sich, wenn die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG nur für nebenberufliche Tätigkeiten im Dienst inländischer gemeinnütziger Körperschaften und inländischer Personen des öffentlichen Rechts ermöglicht wird. Die Versagung einer Steuervergünstigung bei einer grenzüberschreitenden nebenberuflichen Tätigkeit, die bei einer gleichartigen inländischen Tätigkeit gewährt worden wäre, stellt einen Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit dar.⁵³⁹

7. Rechtfertigung

Eine Maßnahme, die in den Schutzbereich eingreift, stellt nur dann einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten dar, wenn der Eingriff nicht durch eine verhältnismäßige Eingriffsermächtigung gerechtfertigt werden kann. Es sind dabei das durch den uneingeschränkten Marktverkehr gefährdete Rechtsgut sowie die Verhältnismäßigkeit der zu dessen Schutz ergriffenen Maßnahme darzulegen.⁵⁴⁰ Grundsätzlich kommen zur Rechtfertigung grundrechtsimmanente Schranken, sonstiges kollidierendes unionsrechtliches Verfassungsrecht und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe aufgrund zwingender Gründe des Allgemeininteresses in Betracht.⁵⁴¹ Im Folgenden werden die zwingenden Gründe des Allgemeininteresses untersucht, die zur

⁵³⁶ Schlussanträge GA Mengozzi v. 14.10.2008, C-318/07, CELEX 62007CC0318 – Persche.

⁵³⁷ EuGH Urt. v. 23.2.2006, C-513/03, Slg. I 2006, 1981 – Hilten-van der Heijden; v. 11.9.2008, C-11/07, Slg. I 2008, 6865 – Eckelkamp; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

⁵³⁸ EuGH Urt. v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

⁵³⁹ EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁵⁴⁰ EuGH Urt. v. 2.12.2004, C-41/02, Slg. I 2004, 11397 – Kommission/Niederlande; *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 76.

⁵⁴¹ *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, Die Europäische Union, § 10 Rn. 15; *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 78 f.

Rechtfertigung eines Eingriffs in die Grundfreiheiten im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts vorgebracht wurden.

a) Erhaltung von Steuereinnahmen

Der Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit durch den Ausschluss ausländischer Körperschaften von den körperschaftsbezogenen Steuervergünstigungen des besonderen Gemeinnützigkeitsrechts wurde durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Besteuerungsgrundlage zu erhalten und Steuerausfälle zu vermeiden.⁵⁴²

Das Erfordernis, einen Rückgang der Steuereinnahmen zu vermeiden, gehört nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH jedoch weder zu den bestehenden Rechten der Mitgliedstaaten im Sinne des Art. 65 AEUV noch stellt es als rein wirtschaftlicher Beweggrund einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses dar, der eine Beschränkung einer vertraglich gewährleisteten Grundfreiheit rechtfertigen kann.⁵⁴³

b) Sicherung der Steueraufsicht und Bekämpfung der Steuerkriminalität

Die Sicherung der Wirksamkeit der Steueraufsicht ist ein zwingender Grund des Allgemeininteresses und somit grundsätzlich zur Rechtfertigung der Beschränkung einer vertraglichen Grundfreiheit geeignet.⁵⁴⁴ Es steht den Mitgliedstaaten danach zu, solche Maßnahmen anzuwenden, die eine klare und eindeutige Feststellung der einschlägigen Grundlagen zu Besteuerung und Steuerbefreiung erlauben.⁵⁴⁵

Im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts besteht eine Vielzahl an zwingenden Anforderungen an Körperschaften und Spender, die eine Steuervergünstigung begehren. Über die im normalen Besteuerungsverfahren notwendigen ökonomischen Daten hinaus müssen bei einem gemeinnützigen Sachverhalt zusätzlich alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts an Satzungsanforderungen und an die tatsächliche Geschäftsführung

⁵⁴² Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer.

⁵⁴³ EuGH Urt. v. 28.4.1998, C-120/95, Slg. I 1998, 1831 – Decker; v. 6.6.2000, C-35/98, Slg. I 2000, 4071 – Verkooijen; v. 7.9.2004, C-319/02, Slg. I 2004, 7498 – Manninen; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach; *Ukrow/Ress* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 63 Rn. 343 mwN.

⁵⁴⁴ EuGH Urt. v. 20.2.1979, Rs. 120/78, CELEX 61978CJ0120 – Cassis de Dijon; v. 10.3.2005, C-39/04, Slg. I 2005, 2068 – Laboratoires Fournier; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁵⁴⁵ Vgl. EuGH Urt. v. 15.5.1997, C-250/95, CELEX 61995CJ0250 – Futura Participations.

geprüft und verifiziert werden.⁵⁴⁶ Diese Erweiterung des steuerlich notwendigen Prüfungsprogramms trifft bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auf begrenzte Aufklärungsmöglichkeiten im Rahmen des nationalen sowie europäischen Verfahrens- und Verwaltungskooperationsrechts.⁵⁴⁷ Den Hindernissen des Gebietshoheitsgrundsatzes steht das zwingende Bedürfnis der Mitgliedstaaten gegenüber, die verlässliche Verifikation der Angaben im Bereich von Steuervergünstigungen durch effektive staatliche Aufsicht sicherzustellen.⁵⁴⁸

Für die steuerliche Ermittlung eines internationalen Sachverhalts normiert das nationale Steuerrecht in § 90 Abs. 2 AO die erweiterte Mitwirkungspflicht der Beteiligten, den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Die durch die Grundsätze der Zumutbarkeit und der Verhältnismäßigkeit beschränkten Mitwirkungspflichten der Beteiligten korrespondieren mit dem Amtsermittlungsgrundsatz der Finanzverwaltung, ohne diesen auszusetzen oder zu verdrängen.⁵⁴⁹ Darüber hinaus steht den Mitgliedstaaten die Verwaltungszusammenarbeit auf Grundlage der Amtshilferichtlinie,⁵⁵⁰ der Beitreibungsrichtlinie⁵⁵¹ sowie bilateraler Abkommen zur Verfügung.⁵⁵²

Es war in der Vergangenheit jedoch umstritten, ob diese Werkzeuge den Anforderungen der notwendigen Steueraufsicht genügen können.⁵⁵³ Probleme bei der Sachverhaltsaufklärung wurden zum einen bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften befürchtet, die körperschaftbezogene Steuerbefreiungen nach deutschem Recht begehren. Die Prüfung aller Voraussetzungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts würde einen unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand darstellen, der die Gefahr einer unzureichenden Prüfung mit sich

⁵⁴⁶ Vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 502; *Isensee*, DStJG 26 (2003), S. 112 f.; *Jachmann*, Gemeinnützigkeit in Europa, S. 32.

⁵⁴⁷ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 502 mwN.

⁵⁴⁸ *Heger*, FR 2004, 1154; vgl. *Schaumburg/Oppel* in: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 22.1.

⁵⁴⁹ *Schaumburg/Oppel* in: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 22.1, 22.8; *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 90 Tz. 1; *Weitemeyer/Bornemann* FR 2016, 437.

⁵⁵⁰ EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU v. 15.2.2011. Die Rechtsprechung des EuGH im Rahmen gemeinnützigkeitsrechtlicher Sachverhalte mit Bezug auf die Amtshilferichtlinie sowie darauf gerichtete Kritik ist größtenteils noch auf Grundlage der Amtshilferichtlinie 77/799/EWG ergangen. Die Amtshilferichtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 wurde durch die Amtshilferichtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 aufgehoben. Die Richtlinie 2011/16/EU wurde in Deutschland durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809, umgesetzt.

⁵⁵¹ EU-Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU v. 16.3.2010, umgesetzt durch Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

⁵⁵² Vgl. *Schaumburg/Oppel* in: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 22.12.

⁵⁵³ BFH Urt. v. 11.11.1966 – VI R 45/66, BStBl. III 1967, 116; Beschl. v. 9.5.2007 – XI R 56/05, BStBl. II 2010, 260; *Fischer*, FR 2009, 249; *Heger*, FR 2004, 1154; *Isensee*, DStJG 26 (2003), S. 112; *Jachmann/Meier-Behringer*, BB 2006, 1823; Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Gutachten, S. 86.

bringe.⁵⁵⁴ Der Ausschluss nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften von den Steuervergünstigungen des Gemeinnützigkeitsrechts sei somit sachgerecht. Ausländische Körperschaften könnten dieses Hindernis überwinden, indem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in das Inland verlegen.⁵⁵⁵

Zum anderen bestehe eine erhebliche Erschwerung der Aufklärung im Fall einer Spende an eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft.⁵⁵⁶ In diesem Fall ist die Empfänger-Körperschaft an keinem Besteuerungsverfahren im Inland beteiligt. Aufgrund der begrenzten Zugriffsmöglichkeit der Finanzverwaltung auf eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft sei eine ausreichende Prüfung der Vorgaben des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts, insbesondere der zweckentsprechenden Mittelverwendung, nicht möglich.⁵⁵⁷ Selbst wenn eine ausreichende Prüfung des Sachverhalts bei einer ausländischen nicht steuerpflichtigen Körperschaft durch den Rückgriff auf die Mechanismen der Amtshilfe möglich wäre, würde dies einen nicht verhältnismäßigen Verwaltungsaufwand bedeuten. Die fehlende Harmonisierung im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts könne nicht dadurch überwunden werden, den Mitgliedstaaten unverhältnismäßige Sachverhaltsaufklärungspflichten gegen Rechtsträger in anderen Mitgliedstaaten aufzuerlegen, gegen die kein Steueranspruch besteht und geltend gemacht wird.⁵⁵⁸

Eine Ungleichbehandlung inländischer und grenzüberschreitender gemeinnütziger Sachverhalte sei somit aufgrund der Notwendigkeit ausreichender Steuerkontrolle und Steueraufsicht gerechtfertigt. Insbesondere im Zuge der Amtshilfe könnte die Prüfung der Gemeinnützigkeit einer ausländischen Körperschaft nicht erfolgen.⁵⁵⁹

Dagegen wurde vorgebracht, dass es sich nicht von vornherein ausschließen lasse, dass eine ausländische Körperschaft oder ein Spender ausreichende Nachweise für eine umfassende Prüfung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts erbringen kann.⁵⁶⁰ Eine Rechtfertigung des Ausschlusses ausländischer Körperschaften von der Steuervergünstigung aufgrund

⁵⁵⁴ Heger, FR 2004, 1154; Jachmann, Gemeinnützigkeit in Europa, S. 32; Jachmann/Meier-Behringer, BB 2006, 1823.

⁵⁵⁵ Isensee, DStJG 26 (2003), S. 112 f.

⁵⁵⁶ Vgl. BFH Beschl. v. 9.5.2007 – XI R 56/05, BStBl. II 2010, 260.

⁵⁵⁷ FG Münster Urt. v. 28.10.2005 – 11 K 2505/05 E, DStRE 2006, 721.

⁵⁵⁸ BFH Beschl. v. 9.5.2007 – XI R 56/05, BStBl. II 2010, 260.

⁵⁵⁹ Vgl. Isensee, DStJG 26 (2003), S. 112; Thömmes/Nakhai, IStR 2006, 164.

⁵⁶⁰ Schauhoff/Helios, Regelungen zur Gemeinnützigkeit in Deutschland und anderen europäischen Staaten, S. 49.

des Bedürfnisses wirksamer Steuerkontrolle sei nur dann möglich, wenn die auf dem Weg der Amtshilfe zu erhaltenden Auskünfte generell ungeeignet sind, die nationale Kontrolle zu ermöglichen.⁵⁶¹

Nach der Rechtsprechung des EuGH reichen die zur Verfügung stehenden Werkzeuge jedoch dazu aus, eine ausreichende Steueraufsicht zu gewährleisten. Eine ausreichende Sicherung der Steueraufsicht kann durch die Anforderung von Belegen der Steuerpflichtigen in Kombination mit den Mitteln der Amtshilferichtlinie gewährleistet werden.⁵⁶² Die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung einer ausländischen Körperschaft kann etwa anhand von Jahresabschlüssen und Tätigkeitsberichten erfolgen. Die Finanzverwaltung kann den Steuerpflichtigen, der einen Steuervorteil begehrt, zur Vorlage stichhaltiger Belege auffordern, anhand derer die erforderliche Prüfung vorgenommen werden kann.⁵⁶³ Dabei dürfen Nachweispflichten angeordnet werden, die sich in grenzüberschreitenden Fällen belastender auswirken können als in Inlandsfällen.⁵⁶⁴ Eine Regelung, die es den Steuerpflichtigen unmöglich macht, einen ausreichenden Nachweis zu den Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu erbringen, kann jedoch nicht mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt werden. Rein verwaltungstechnische Nachteile bei grenzüberschreitenden Sachverhalten dürfen nicht dazu führen, dass bereits die generelle Möglichkeit eines steuerlichen Spendenabzugs behindert wird.⁵⁶⁵

Die Vorgaben der Rechtsprechung des EuGH lassen sich dahingehend zusammenfassen, dass die Schwierigkeit der Aufklärung grenzüberschreitender Steuersachverhalte nicht als Rechtfertigung dazu dienen kann, eine solche nicht zu versuchen. Die Finanzverwaltung der Mitgliedstaaten wird angehalten, die zur Verfügung stehenden Werkzeuge zur Sachverhaltsaufklärung zu nutzen. Sie dürfen jedoch bei Ausbleiben ausreichender Nachweise die Steuervergünstigung verweigern.⁵⁶⁶ Auf die Ausschöpfung etwa der Amtshilfe hat ein Steuerpflichtiger

⁵⁶¹ Vgl. *Helios*, BB 2002, 1893.

⁵⁶² EuGH Urt. v. 28.1.1992, C-204/90, CELEX 61990CJ0204 – Bachmann; v. 26.7.2003, C-422/01, Slg. I 2003, 6817 – Skandia/Ramstedt; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁵⁶³ EuGH Urt. v. 28.1.1992, C-204/90, CELEX 61990CJ0204 – Bachmann; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁵⁶⁴ *Musil* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 63 AEUV Rn. 128.

⁵⁶⁵ Vgl. EuGH Urt. v. 10.3.2005, C-39/04, Slg. I 2005, 2068 – Laboratoires Fournier mwN; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; *Musil* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 63 AEUV Rn. 128.

⁵⁶⁶ EuGH Urt. v. 28.1.1992, C-204/90, CELEX 61990CJ0204 – Bachmann; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

jedoch keinen Anspruch. Ob im Einzelfall ein anderer Mitgliedstaat um Auskunft ersucht wird, ist eine Entscheidung der einzelnen Mitgliedstaaten.⁵⁶⁷ Die Mitgliedstaaten müssen somit lediglich die grundsätzliche Möglichkeit der ausreichenden Nachweiserbringung eröffnen. Wie viel Aussicht auf Erfolg dieses Verfahren tatsächlich hat, ist unbeachtlich, solange die Nachweisführung nicht von vornherein unmöglich ist. Insbesondere dass an eine ausländische Körperschaft keine Anforderungen gestellt werden, die einer gemeinnützigen Anerkennung in ihrem Herkunftsmitgliedstaat widersprechen, ist nicht vorgeschrieben.

Ein Ausschluss ausländischer Körperschaften von den Steuerbefreiungen des Gemeinnützigkeitsrechts ist auch nicht aufgrund der Bekämpfung von Missbrauch und Steuerkriminalität gerechtfertigt. Es wurde dahingehend argumentiert, dass sich in grenzüberschreitenden Fällen nicht ausreichend verifizieren lasse, ob Mittel tatsächlich zweckgemäß verwendet werden und welche Stellen im Ausland vertrauenswürdige Nachweise ausstellen.⁵⁶⁸ Zwar stellt die Missbrauchsverhinderung grundsätzlich einen möglichen Rechtfertigungsgrund dar. Ein solcher Generalverdacht gegen alle nicht inländischen Sachverhalte, die eine gemeinnützigkeitsrechtliche Steuervergünstigung begehren, der lediglich an den Auslandsbezug anknüpft, kann einen Eingriff in Grundfreiheiten jedoch nicht rechtfertigen.⁵⁶⁹ Der generelle Ausschluss ausländischer Körperschaften geht in jedem Fall über das hinaus, was zur Bekämpfung von Missbrauch und Steuerkriminalität erforderlich ist, und ist damit unverhältnismäßig.⁵⁷⁰

c) Kohärenz der Steuerregelungen

Die Bewahrung der Kohärenz von Steuerregelungen ist ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der Ausübung der Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Voraussetzung für die Kohärenz der Steuerregelungen ist, dass zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.⁵⁷¹ Notwendig ist eine strenge funktionale Beziehung zwischen Steuervorteilen und

⁵⁶⁷ EuGH Urt. v. 27.9.2007, C-184/05, Slg. I 2007, 7897 – *Twoh International*; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – *Persche*.

⁵⁶⁸ Vgl. *Fischer*, FR 2009, 249.

⁵⁶⁹ Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – *Stauffer*; *Thömmes/Nakhai*, IStR 2006, 164.

⁵⁷⁰ EuGH Urt. v. 6.11.2003, C-243/01, Slg. I 2003, 13031 – *Gambelli*; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – *Stauffer*.

⁵⁷¹ EuGH Urt. v. 28.1.1992, C-204/90, CELEX 61990CJ0204 – *Bachmann*; v. 28.1.1992, C-300/90, CELEX 61990CJ0300 – *Kommission/Belgien*; v. 7.9.2004, C-319/02, Slg. I 2004, 7498 – *Manninen*; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – *Stauffer*; v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – *Jundt*; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – *Heukelbach*.

Steuernachteilen, bei der der kompensierende Effekt nicht lediglich eine zufällige Folge darstellt.⁵⁷²

Im Rahmen des grenzüberschreitenden Gemeinnützigkeitsrechts wurde ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der Kohärenz der Steuerregelungen zwischen Staatsentlastung und Steuervergünstigung gesehen.⁵⁷³ Dem Argument der Kohärenz der Steuerregelungen liegt die Rechtfertigung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuerentlastung aufgrund der staatsentlastenden und steuersubstituierenden Wirkung gemeinnütziger Zweckverfolgung zugrunde.⁵⁷⁴ Der Eingriff in die Grundfreiheiten sei durch Übernahme unmittelbarer Gemeinwohlverantwortung einer inländischen gemeinnützigen Körperschaft gerechtfertigt, durch die diese den Staat in der Erfüllung seiner Aufgaben entlaste. Es bestehe eine strenge Wechselbeziehung zwischen der Steuerbefreiung gemeinnütziger Körperschaften und dem Steuersubstitut der gemeinwohldienlichen Handlung inländischer gemeinnütziger Körperschaften.⁵⁷⁵ Der Verzicht auf die Steuereinnahmen sei eine Gegenleistung für den Nutzen der gemeinnützigen Zweckverfolgung. Soweit der Staat nicht durch den Nutzen entlastet wird, würde er auch die Gegenleistung des Steuerverzichts nicht erbringen.⁵⁷⁶ Der Ausschluss beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften von den Steuervergünstigungen des Gemeinnützigkeitsrechts sei somit notwendig, um die Kohärenz der Steuerregelungen zu wahren.⁵⁷⁷

Die vertretene Ausweitung des Kohärenzgedankens auf einen Zusammenhang zwischen Staatsentlastung und Steuerbefreiung kann den Eingriff in Grundfreiheiten nicht rechtfertigen. Zum einen entspricht sie nicht den Anforderungen des Rechtfertigungsgrundes, der eine funktionale Beziehung zwischen Steuervorteilen und Steuernachteilen verlangt. Der Benachteiligung nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften steht kein korrespondierender steuerlicher Vorteil gegenüber, zu dem ein ausreichend kohärenter Zusammenhang bestehen

⁵⁷² EuGH Urt. v. 6.6.2000, C-35/98, IStR 2000, 432 – Verkooijen mAnm *Hahn*; Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer.

⁵⁷³ BFH Beschl. v. 1.3.2006 – XI R 43/02, BStBl. II 2006, 685; Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer.

⁵⁷⁴ Vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 499; *Jachmann*, BB 2003, 990.

⁵⁷⁵ Vortrag der deutschen Regierung in: Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer; vgl. *Kube*, IStR 2005, 469 und *Igl*, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 92, die den Nachteilsausgleich für die Erfüllung staatlich erwünschter Gemeinwohlaufgaben außerhalb der Kohärenz der Steuerregelungen als unabhängigen Rechtfertigungsgrund thematisieren.

⁵⁷⁶ BFH Beschl. v. 1.3.2006 – XI R 43/02, BStBl. II 2006, 685; *Kube*, IStR 2005, 469.

⁵⁷⁷ *Jachmann*, Gemeinnützigkeit in Europa, S. 31.

könnte.⁵⁷⁸ Ebenso fehlt bei gemeinnützigen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ein korrespondierender steuerlicher Nachteil.⁵⁷⁹ Zum anderen genügten die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts in den fraglichen Verfahren auch bei einer weiten Auslegung nicht der notwendigen Kohärenz der Steuerregelungen. Die Steuerbefreiung des Gemeinnützigkeitsrechts war nicht von der Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke im Inland oder einer staatsentlastenden Wirkung, sondern lediglich von der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland abhängig. Lediglich die Unterscheidung nach unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht bildet jedoch keine kohärente steuerliche Regelung, deren Bewahren einen Eingriff in eine Grundfreiheit rechtfertigen könnte.⁵⁸⁰ Ebenso konnte der EuGH im Rahmen der Beschränkung der gemeinnützigen Körperschaften auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Steuervergünstigung des Gemeinnützigkeitsrechts und einem Ausgleich dieser Vergünstigung durch einen bestimmten Steuerabzug erkennen. Der Steuervergünstigung stehe keine Belastung unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften gegenüber.⁵⁸¹

Die Steuervergünstigung solchen Körperschaften vorzubehalten, die einen Inlandsbezug zum Besteuerungsmitgliedstaat erfüllen, konnte nach dem EuGH einen Eingriff in die Grundfreiheiten nicht rechtfertigen. Zwar dürfen die Mitgliedstaaten eine hinreichend enge Verbindung zwischen als gemeinnützig anerkannten Körperschaften und den Tätigkeiten verlangen, die diese ausüben.⁵⁸² Das Gemeinnützigkeitsrecht enthielt in der damaligen Fassung jedoch keine ausdrückliche Beschränkung von Fördermaßnahmen auf eine inländische Allgemeinheit, so dass der EuGH sich der auslandsoffenen Interpretation der Allgemeinheit im Sinne des § 52 AO a.F. durch den BFH anschloss und die Anforderung einer Verbindung der Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke mit einer inländischen Allgemeinheit als nicht gesetzlich erforderlich ansah.⁵⁸³ Ein genereller Ausschluss nicht im Inland ansässiger Körperschaften könne jedoch nie aufgrund einer engen Verbindung zur inländischen Allgemeinheit

⁵⁷⁸ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; *Helios*, BB 2002, 1893; *Helios/Müller*, BB 2004, 2332.

⁵⁷⁹ Vgl. BFH Beschl. v. 14.7.2004 – I R 94/02, IStR 2004, 752 mAnm *Schäfers*; Schlussanträge GA Stix-Hackl v. 15.12.2005, C-386/04, Slg. I 2006, 8203 – Stauffer.

⁵⁸⁰ BFH Beschl. v. 14.7.2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721; *Reimer/Ribbrock*, RIW 2005, 611.

⁵⁸¹ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; vgl. EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁵⁸² EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

⁵⁸³ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; BFH Beschl. v. 14.7.2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721; vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 496; *Jachmann*, BB 2006, 2607.

gerechtfertigt sein, da durch eine solche Regelung nichtansässige und ansässige Körperschaften lediglich aufgrund des Ortes ihres Geschäftssitzes und eben nicht nach dem Maß der Verbindung zur inländischen Allgemeinheit unterschiedlich behandelt werden.⁵⁸⁴

Bezüglich der Staatsentlastung sieht der EuGH das Bedürfnis eines Mitgliedstaates zwar als legitim an, die gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuervergünstigungen solchen Körperschaften vorzubehalten, die seine Gemeinwohlziele verfolgen.⁵⁸⁵ Ein Mitgliedstaat dürfe solche Steuervergünstigungen jedoch nicht nur solchen Körperschaften vorbehalten, die in seinem Hoheitsgebiet ansässig sind und deren Fördertätigkeiten ihn daraus folgend in seinen Aufgaben entlasten kann.⁵⁸⁶ Zwar ließe sich nicht ausschließen, dass eine steuerliche Abzugsmöglichkeit gemeinnütziger Spenden eine Verwirklichung von Staatsaufgaben und eine daraus folgende Entlastung der Staatsausgaben anregen könnte. Das hierin liegende Gegenleistungsmoment einer Steuervergünstigung für eine Staatsentlastung durch eine Spende an eine inländische gemeinnützige Körperschaft aus dem Bedürfnis, diese Staatsentlastung zu erhalten, ordnet der EuGH jedoch unter dem Ziel der Verhinderung des Rückgangs der Steuereinnahmen ein, das nach ständiger Rechtsprechung des EuGH keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses bildet, der einen Eingriff in die Grundfreiheiten rechtfertigen kann.⁵⁸⁷ Ein lediglich allgemeiner und mittelbarer Zusammenhang zwischen dem möglichen Nutzen des Besteuerungsmitgliedstaates und der Steuervergünstigung für den Steuerpflichtigen als Gegenleistung reicht zur Rechtfertigung eines Grundfreiheitseingriffs aufgrund der Wahrung der Kohärenz der Steuerregelungen nicht aus.⁵⁸⁸

8. Verhältnismäßigkeit

Maßnahmen, die grundsätzlich gerechtfertigt sind, müssen darüber hinaus stets dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen.⁵⁸⁹ Die Maßnahme muss dahingehend geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was dazu erforderlich ist.⁵⁹⁰ Der Ausschluss ausländischer Körperschaften von den

⁵⁸⁴ EuGH Urt. v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

⁵⁸⁵ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁵⁸⁶ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

⁵⁸⁷ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach. Siehe oben S. 140.

⁵⁸⁸ EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁵⁸⁹ *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 36 Rn. 89 f.

⁵⁹⁰ EuGH Urt. v. 10.2.2009, C-110/05, Slg. I 2009, 568 – Kommission/Italien mwN.

Steuervergünstigungen ohne die Möglichkeit, einen ausreichenden Nachweis zu führen, geht etwa über das zur Bekämpfung der Steuerkriminalität Erforderliche hinaus.⁵⁹¹

Eine Vorgabe für die nationalrechtliche Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts durch die Mitgliedstaaten folgt im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung insbesondere aus den Zielen der Unionspolitik. Mit Bezug auf die in der AEUV ausdrücklich festgelegten Bereiche kann ein in die Grundfreiheiten eingreifender Inlandsvorbehalt als rechtliches und steuerliches Hindernis der Zusammenarbeit in diesen Bereichen nicht gerechtfertigt werden.⁵⁹² Ein Inlandsbezug ist somit etwa in den Bereichen der Bildung,⁵⁹³ der Kultur,⁵⁹⁴ des Gesundheitswesens,⁵⁹⁵ der Forschung,⁵⁹⁶ der Umwelt,⁵⁹⁷ des Katastrophenschutzes⁵⁹⁸ und der Zusammenarbeit in der Entwicklungshilfe sowie der humanitären Hilfe⁵⁹⁹ unionsrechtlich ausgeschlossen.⁶⁰⁰ Den Mitgliedstaaten steht zwar zu, zu regeln, welche Zwecke sie durch eine Steuerentlastung fördern. Diese Regelung müsse jedoch auch bezüglich der Ziele der Union entsprechend dem Gemeinschaftsrecht ausgestaltet sein.⁶⁰¹

9. Zwischenergebnis

Der EuGH hat durch seine Rechtsprechung die Anforderungen an eine unionskonforme Ausgestaltung marktsensibler Regelungen des Rechts der Mitgliedstaaten auf den Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts ausgeweitet und für diesen europäische Rahmenbedingungen geschaffen. Durch die Anwendung der Grundfreiheiten auf gemeinnützigkeits- und spendenrechtliche Sachverhalte genießen diese einen umfassenden unionsrechtlichen Schutz sowohl der personenbezogenen als auch der produktbezogenen Grundfreiheiten. Aufgrund der grundsätzlichen Möglichkeit sowohl inländischer als auch ausländischer Körperschaften, die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts eines Mitgliedstaates gleichermaßen zu erfüllen, befinden sich diese in einer objektiv vergleichbaren Situation. Eine Ungleichbehandlung

⁵⁹¹ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁵⁹² EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt; v. 10.3.2005, C-39/04, Slg. I 2005, 2068 – Laboratoires Fournier; FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653; Unger, DStZ 2010, 154.

⁵⁹³ Art. 165 f. AEUV; vgl. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO.

⁵⁹⁴ Art. 167 AEUV; vgl. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO.

⁵⁹⁵ Art. 168 AEUV; vgl. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO.

⁵⁹⁶ Art. 179 ff. AEUV; vgl. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO.

⁵⁹⁷ Art. 191 ff. AEUV; vgl. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO.

⁵⁹⁸ Art. 196 AEUV; vgl. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 12 AO.

⁵⁹⁹ Art. 208 ff. AEUV; vgl. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 15 AO.

⁶⁰⁰ FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653.

⁶⁰¹ EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt; Hüttemann/Helios, IStR 2008, 200.

von Körperschaften aufgrund ihrer Ansässigkeit stellt somit einen Eingriff in die Grundfreiheiten dar, der einer Rechtfertigung bedarf. Eine solche ausreichende Rechtfertigung konnte der EuGH aufgrund der Bedürfnisse der Erhaltung der Steuereinnahmen, der ausreichenden Steueraufsicht oder der Kohärenz der Steuerregelungen bislang nicht feststellen.

Regelungen eines Mitgliedstaates, die, wie oben beschrieben, ungerechtfertigt zwischen inländischen und ausländischen gemeinnützigen Körperschaften differenzieren, verstoßen somit gegen Unionsrecht und finden keine Anwendung.

Neben diesen Vorgaben hat die Rechtsprechung des EuGH auch die folgenden verbleibende Freiräume für die Gesetzgebung der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts identifiziert.

Es besteht etwa keine Pflicht für einen Mitgliedstaat, eine ausländische Körperschaft im Inland als gemeinnützig anzuerkennen, weil diese in ihrem Ansässigkeitsstaat als gemeinnützig anerkannt ist. Eine solche Pflicht der Mitgliedstaaten, im Herkunftsland als gemeinnützig anerkannte Körperschaften auch als im Inland gemeinnützig anzuerkennen, sieht das Unionsrecht nicht vor.⁶⁰²

Im Inland unbeschränkt steuerpflichtige und nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können unionsrechtskonform durch eine mitgliedstaatliche Regelung dann unterschiedlich behandelt werden, wenn die ausländische Körperschaft andere als die nach nationalem Recht vorgegebenen Gemeinwohlziele verfolgt.⁶⁰³

Die Entscheidung, welche Zwecke durch die steuerliche Begünstigung gefördert werden, steht den Mitgliedstaaten im Rahmen ihres Ermessens frei, das sie im Einklang mit dem Unionsrecht ausüben müssen.⁶⁰⁴ Die Auswahl der gemeinnützigen Zwecke und deren Ausrichtung an nationalen Bedürfnissen ist somit nicht durch die europäischen Vorgaben überformt.⁶⁰⁵

Die Mitgliedstaaten sind nicht gezwungen, die Unionsziele des AEUV durch eine Steuervergünstigung zu fördern. Wenn entsprechende Zwecke jedoch durch das nationale Recht

⁶⁰² EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁶⁰³ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁶⁰⁴ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁶⁰⁵ Vgl. *Heintzen*, FR 2008, 737.

berücksichtigt werden, darf diese Regelung keinen beschränkenden Inlandsbezug aufweisen, der ein rechtliches oder steuerliches Hindernis für die Verfolgung dieser Ziele darstellt.⁶⁰⁶

Die Prüfung der Gemeinnützigkeit inländischer und ausländischer Körperschaften richtet sich ausschließlich nach dem Recht des Mitgliedstaates, in dem die Steuervergünstigung begehrt wird. Dem Mitgliedstaat bleibt die Möglichkeit erhalten, die Steuervergünstigung zu verweigern, wenn die nationalen Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts nicht erfüllt oder nicht ausreichend nachgewiesen werden.⁶⁰⁷ Durch einen Mitgliedstaat getroffene Entscheidungen im Bereich der gemeinnützigen Zwecke und der Fördermodalitäten müssen jedoch folgerichtig unionsrechtskonform umgesetzt werden. Solange eine Körperschaft die festgelegten Zwecke fördert und die Fördermodalitäten erfüllt, darf sie nicht lediglich aufgrund ihrer Ansässigkeit in einem anderen Mitgliedstaat von der gesetzlichen Steuerbefreiung ausgeschlossen werden.

Durch das Verbleiben der uneingeschränkten Regelungsbefugnis der steuerlich berücksichtigungsfähigen Förderzwecke sowie der notwendigen Fördermodalitäten bei den Mitgliedstaaten, wird durch das Unionsrecht nicht direkt in die Bestimmung des Gemeinwohlinhalts eingegriffen. Zwar ist im Bereich der ausdrücklichen Unionsziele eine Europäisierung der diesbezüglichen Förderzwecke eingetreten. Den Mitgliedstaaten steht es jedoch grundsätzlich frei, solche Zwecke, die einem Inlandsbezug nicht offenstehen, nicht durch eine Steuervergünstigung zu fördern.⁶⁰⁸ Die Rechtsprechung des EuGH trägt zum Hindernisabbau im Bereich der grenzüberschreitenden gemeinnützigen Tätigkeit bei, führt aber in ihrer jetzigen Form nicht zu einer umfassenden Europäisierung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. Der Inhalt der unionsrechtlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht zieht somit weniger eine inhaltliche Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts der Mitgliedstaaten nach sich als vielmehr lediglich die Anforderung der diskriminierungsfreien Umsetzung und Ausgestaltung gesetzgeberischer Entscheidungen.

III. Implementierung der grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

⁶⁰⁶ EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁶⁰⁷ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁶⁰⁸ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 511 ff.; *Hüttemann/Helios*, IStR 2008, 200.

Der nationale Gesetzgeber beschränkte sich historisch in seiner Reaktion auf die europäische Rechtsprechung darauf, die im Einzelfall festgestellten Verstöße notdürftig zu beheben. Neben dieser zwingenden Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben versuchte der Gesetzgeber aber auch, die ihm belassenen Regelungsspielräume dahingehend auszunutzen, das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht entgegen einer befürchteten umfassenden Auslandsöffnung und Europäisierung zu renationalisieren. So wurde die Öffnung zuvor auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften beschränkter Sachverhalte im Einzelnen so ausgestaltet, dass die steuerwirksamen Rechtsfolgen regelmäßig nur in nationalen oder zumindest national verbundenen Sachverhalten herbeigeführt werden können. Seit der wegweisenden EuGH-Entscheidung in der Sache Stauffer hat das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht mehrere Reformen durchlaufen, wobei sich die meisten Änderungen jedoch nicht auf die unionsrechtlichen Aspekte des Rechtsbereichs bezogen. Im Folgenden wird untersucht, wie der deutsche Gesetzgeber die unionsrechtlichen Vorgaben der Rechtsprechung des EuGH im Einzelnen im nationalen Recht umgesetzt hat.

Durch die Neuregelungen des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009),⁶⁰⁹ des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben 2010⁶¹⁰ sowie des Steueränderungsgesetzes 2015⁶¹¹ reagierte der deutsche Gesetzgeber auf die ergangene europäische Rechtsprechung in den Verfahren Stauffer, Jundt, Persche und Heukelbach. Die Umsetzungsmaßnahmen führten durch die Auslandsöffnung des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts zwar grundsätzlich zu einem Systemwechsel. Sie beschränkten sich dabei jedoch auf einen minimalinvasiven Eingriff in die bestehende Rechtslage, durch den lediglich die Verstöße gegen Unionsrecht behoben werden, die durch die Rechtsprechung des EuGH ausdrücklich als unionsrechtswidrig erkannt wurden.⁶¹²

Die Reformmaßnahmen des deutschen Gesetzgebers werden im Folgenden in Umsetzungs- und Abwehrmaßnahmen unterteilt.⁶¹³

1. Umsetzungsmaßnahmen

⁶⁰⁹ Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

⁶¹⁰ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010, BGBl. I 2010, 386.

⁶¹¹ Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

⁶¹² Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.155.

⁶¹³ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.155.

Zur Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben hat der Gesetzgeber zentral § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG angepasst. Nach dieser Regelung gelten die Befreiungen aus § 5 Abs. 1 KStG nicht für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne von § 2 Nr. 1 KStG, es sei denn, es handelt sich um Steuerpflichtige im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gegründete Gesellschaften im Sinne von Art. 48 EGV⁶¹⁴ oder von Art. 34 EWR-Abkommen sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet. Mit diesen Staaten muss zusätzlich ein Amtshilfeabkommen bestehen. Durch die Verweisstruktur des besonderen Gemeinnützigkeitsrechts, das seine Befreiungstatbestände oft an eine Befreiung im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anknüpft, führte die neue Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG dazu, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften auch im Rahmen anderer Regelungen einbezogen wurden.⁶¹⁵ Voraussetzung für eine Befreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist jedoch weiterhin, dass die Körperschaften nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Es müssen somit auch im Inland beschränkt steuerpflichtige Körperschaften alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts in den §§ 51 bis 68 AO erfüllen.⁶¹⁶

Die Regelungen in § 3 Nr. 26 und 26a EStG sowie § 10b Abs. 1 S. 2 EStG wurden um den Tatbestand der juristischen Person des öffentlichen Rechts, im Rahmen von § 10b Abs. 2 S. 2 Nr. 2 ebenfalls der öffentlichen Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet, erweitert. Durch den Verweis auf den geänderten § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG unter Anwendung von § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG waren ausländische privatrechtliche Körperschaften, die im Inland beschränkt steuerpflichtig sind, bereits im Tatbestand inbegriffen. Ausländische privatrechtliche Körperschaften, die im Inland nicht steuerpflichtig sind, können nicht im Rahmen der Regelungen der Körperschaftsbesteuerung erfasst werden. Die Regelung in § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG setzt für den Sonderausgabenabzug einer Spende an eine im Inland nicht steuerpflichtige Empfängerkörperschaft, die in einem

⁶¹⁴ Jetzt Art. 54 AEUV.

⁶¹⁵ Vgl. § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG, § 3 Nr. 26, 26a EStG, § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c) ErbStG.

⁶¹⁶ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.147.

EU- oder einem EWR-Mitgliedstaat belegen ist, voraus, dass diese nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 2. HS KStG steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde. Im Fall einer Spende an eine solche Körperschaft, muss diese somit im Rahmen einer fiktiven Gemeinnützigkeitsprüfung alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts in den §§ 51 bis 68 AO erfüllen. Eine Regelung in diesem Sinne wurde auch in die Steuerbefreiung einer Zuwendung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c) ErbStG, § 9 S. 2 Nr. 5 GewStG sowie § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KStG aufgenommen. Die Regelungen in § 3 Nr. 26 und 26a EStG enthalten hingegen keine derartige Ausführung oder einen gleichwirkenden Verweis, sodass im Inland nicht steuerpflichtige ausländische Körperschaften hier auch dann nicht erfasst werden, wenn sie die Voraussetzungen im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG erfüllen.⁶¹⁷

2. Abwehrmaßnahmen

Neben der Anpassung der Rechtslage an die Vorgaben des EuGH hat der Gesetzgeber Abwehrmaßnahmen gegen einen tatsächlichen europäischen Einfluss auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht ergriffen.

a) Struktureller Inlandsbezug

Die umstrittenste dieser Abwehrmaßnahmen war die Einführung von § 51 Abs. 2 AO in seiner heutigen Fassung. Im Vorlauf der Gesetzesänderung und der EuGH-Rechtsprechung nahm das BMF bereits in einem ersten Ausdruck eines renationalisierenden Bedürfnisses zu der europaaffenen Auslegung des Gemeinnützigkeitsrechts durch den BFH Stellung. Den Ausführungen zur Auslands Offenheit der zu fördernden Allgemeinheit sowie zu möglicherweise gemilderten Satzungsanforderungen in grenzüberschreitenden Fällen sei nicht allgemein zu folgen.⁶¹⁸ Nach dem BMF sei die zu fördernde Allgemeinheit im Sinne von § 52 Abs. 1 AO auf die Bevölkerung von Deutschland oder zumindest einen Ausschnitt daraus beschränkt. Diese Eingrenzung folge aus dem staatsentlastenden Moment gemeinnütziger Tätigkeiten. Der Staat müsse keine Mittel dafür verwenden, die Bevölkerung anderer Länder durch eine Steuervergünstigung für dortige Körperschaften auf dem Gebiet der im Inland als gemeinnützig anerkannten Zwecke zu fördern. Der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anerkennung der Zweckerfüllung einer inländischen Körperschaft im Ausland stehe dies jedoch nicht entgegen. Der Staat verwende im Fall

⁶¹⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.163.

⁶¹⁸ BMF v. 20.9.2005, BStBl. I 2005, 902.

etwa der Steuervergünstigung der Entwicklungs- oder Katastrophenhilfe im Ausland jedoch keine Mittel zur Unterstützung der Bevölkerung der betroffenen Länder, weil diese als Allgemeinheit im Sinne von § 52 Abs. 1 AO anzusehen sind. Die steuerliche Begünstigung der Zweckverwirklichungen im Ausland bestehe nur, „weil und soweit sie positive Rückwirkungen auf das Ansehen Deutschlands und die deutsche Bevölkerung (Allgemeinheit) haben und auch hier die Bundesrepublik Deutschland mehr Steuermittel aufwenden müsste, wenn sich nicht inländische Organisationen engagieren würden.“⁶¹⁹

Nach dieser Aussage kann eine ausreichende Förderung der deutschen Bevölkerung als Allgemeinheit im Fall einer Zweckverwirklichung im Ausland nur durch die Förderung ihres eigenen Ansehens und dessen der Bundesrepublik sowie zusätzlich durch die Herbeiführung einer unmittelbar staatsentlastenden Wirkung erfolgen. Der EuGH schloss sich insbesondere aufgrund einer fehlenden gesetzlichen Regelung einer solchen Begrenzung der Allgemeinheit der auslandsoffenen Auslegung des BFH an und ließ darüber hinaus den Staatsentlastungsgedanken nicht als ausreichende Rechtfertigung für einen festgestellten Eingriff in die Grundfreiheiten ausreichen.⁶²⁰

Die oben genannten Ausführungen des BMF fanden später Eingang in den Gesetzesentwurf des JStG 2009. Im Entwurf der Bundesregierung sollte in § 51 Abs. 2 AO festgelegt werden, dass eine Steuervergünstigung bei der Verwirklichung aller steuerbegünstigten Zwecke die Förderung der Allgemeinheit voraussetzt. Dieses Merkmal hätte dann auch Anwendung auf mildtätige und kirchliche Zwecke gefunden. Des Weiteren sollte die Allgemeinheit im Sinne dieser Regelung auf die natürlichen Personen begrenzt werden, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich der Abgabenordnung haben und mithin unbeschränkt steuerpflichtig im Inland sind. Eine Förderung der Allgemeinheit sollte auch vorliegen, wenn die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch der Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland im Ausland dient.⁶²¹ Die Förderung der Allgemeinheit im Sinne von § 52 AO sei, laut der Gesetzesbegründung, bereits vor der Reform der Regelung entgegen der weiten Auslegung des BFH als inlandsbezogen zu interpretieren gewesen. Dieser strukturelle Inlandsbezug sollte durch die Änderung von § 51 Abs. 2 AO ausdrücklich für alle steuerbegünstigten Zwecke gesetzlich

⁶¹⁹ BMF v. 20.9.2005, BStBl. I 2005, 902.

⁶²⁰ Siehe oben S. 147 ff.

⁶²¹ Gesetzesentwurf, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/10189 v. 2.9.2008.

verankert werden. Die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, eine solche Regelung zu fassen, habe der EuGH ausdrücklich bestätigt. Im Rahmen der mildtätigen und der kirchlichen Zwecke sollte eine Förderung der Allgemeinheit jedoch nur dann Voraussetzung sein, wenn diese Zwecke im Ausland verwirklicht werden. Als Beispiel sei im Rahmen einer Spendensammlung zugunsten der inländischen Behandlung eines im Ausland ansässigen kranken Kindes in jedem Fall das Ansehen der Bundesrepublik Deutschland gefördert und die Förderung der Allgemeinheit erfüllt. Eine Förderung steuerbegünstigter Zwecke deutscher Forschungseinrichtungen im Ausland würde darüber hinaus regelmäßig die Allgemeinheit im Sinne von § 51 Abs. 2 AO n.F. fördern. Selbst wenn die Zweckverwirklichung der im Inland ansässigen Bevölkerung weder mittelbar noch unmittelbar zugutekommen sollte, fördere die personelle, finanzielle oder anderweitige Beteiligung deutscher Forschungseinrichtungen an internationalen Aktivitäten bereits das Ansehen der Bundesrepublik Deutschland.⁶²²

Die oben beschriebene Regelung der Förderung der Allgemeinheit in § 51 Abs. 2 AO wurde nach einer Prüfbitte des Bundesrates durch die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses⁶²³ grundlegend in seine aktuelle Form abgeändert. Die Ausführungen des Berichts sind zum Teil noch im Anwendungserlass der Abgabenordnung enthalten.⁶²⁴ Eine steuerbegünstigte Verwirklichung von Förderzwecken im Ausland setzt danach voraus, dass im Inland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen gefördert werden oder dass die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

Diese Regelung setzt keine Förderung der Allgemeinheit außerhalb der gemeinnützigen Zwecke nach § 52 AO und somit insbesondere nicht bei mildtätigen und kirchlichen Zwecken voraus. Hierdurch sollte eine Kollision verschiedener Auslegungen der Allgemeinheit in § 51 Abs. 2 AO und § 52 Abs. 1 AO vermieden werden. Bei einer Ausrichtung mildtätiger Zwecke am Begriff der Allgemeinheit im Sinne von § 52 Abs. 1 AO wäre eine Förderung einzelner Personen nur durch den unpraktischen Kunstgriff der Ansehensförderung möglich

⁶²² Gesetzentwurf, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/10189 v. 2.9.2008.

⁶²³ Beschlussempfehlung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/11055 v. 25.11.2008.

⁶²⁴ Vgl. AEAO zu § 51, Nr. 7; Bericht, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/11108 v. 27.11.2008.

gewesen.⁶²⁵ Durch seine Stellung in § 51 Abs. 2 AO bezieht sich der strukturelle Inlandsbezug auch weiterhin auf alle Arten steuerbegünstigter Zwecke.⁶²⁶

Es wurde auch die ausdrückliche Beschränkung der Allgemeinheit auf im Inland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen gestrichen. Die Anforderung der Ansehensförderung bei Auslandstätigkeiten wurde des Weiteren durch die Formulierung ‚kann‘ dahingehend abgemildert, dass ein Beitrag zur Ansehensförderung nur noch möglich sein muss.⁶²⁷ Auf eine spürbare oder messbare Auswirkung auf das Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland komme es nicht an.⁶²⁸

Der strukturelle Inlandsbezug habe keinen Einfluss auf die sonstige Prüfung der Vorgaben des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts. Diese werde lediglich im Fall einer Zweckverwirklichung im Ausland um die Prüfung des strukturellen Inlandsbezugs erweitert, ohne dass an dieser Stelle eine zusätzliche inhaltliche Prüfung der Fördertätigkeit auf die Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke erfolgte.

Nach dem Bericht des Finanzausschusses sei es

„unerheblich, ob die gemeinnützige Tätigkeit mit den im Ausland geltenden, gegebenenfalls abweichenden Wertvorstellungen übereinstimmt und folglich nach ausländischen Maßstäben ein Beitrag zum Ansehen Deutschlands geleistet werden kann. Falls die Verfolgung der in den §§ 52 bis 54 genannten förderungswürdigen Zwecke zu bejahen ist, ist daher davon auszugehen, dass eine solche Tätigkeit dem Ansehen Deutschlands nicht entgegensteht.“⁶²⁹

Nach dieser Ausführung, die fast wortgleich im geltenden Anwendungserlass zur Abgabenordnung enthalten ist, erscheint es fraglich, welches Prüfungsprogramm die Regelung in § 51 Abs. 2 AO in der Variante der möglichen Ansehensförderung voraussetzt. Was zu einer Ansehenssteigerung der Bundesrepublik Deutschland im Ausland führen kann und wann dies der Fall ist, ist im Gesetz und in der Gesetzesbegründung nicht definiert.⁶³⁰ Weder ist eine

⁶²⁵ Bericht, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/11108 v. 27.11.2008; vgl. Gesetzesentwurf, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/10189 v. 2.9.2008.

⁶²⁶ Bericht, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/11108 v. 27.11.2008.

⁶²⁷ FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653; Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 51 Tz. 8.

⁶²⁸ Bericht, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/11108 v. 27.11.2008; vgl. AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 2 S. 2.

⁶²⁹ Bericht, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/11108 v. 27.11.2008 S. 45; vgl. AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 5 S. 2 f.

⁶³⁰ Vgl. FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653.

messbare Auswirkung auf das Ansehen der Bundesrepublik im Ausland nötig noch kommt es auf eine Konformität mit ausländischen Wertvorstellungen an. Es wäre somit lediglich auf eine inländische Einschätzung des Beitrags zur Ansehensförderung Deutschlands im Ausland abzustellen.

Es müsste also im Rahmen der Steuerveranlagung geprüft werden, ob die Tätigkeit einer Körperschaft nach rein inländischer Sicht zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann. Die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke wird an dieser Stelle jedoch nicht zusätzlich geprüft und müsste somit bereits vorab bejaht worden sein, um die Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 AO überhaupt prüfen zu müssen. In diesem Fall kann, im Sinne des Berichts des Finanzausschusses, sodann davon ausgegangen werden, dass eine solche Tätigkeit dem Ansehen Deutschlands nicht entgegensteht. Dies ist somit stets der Fall, wenn es zu einer Prüfung des strukturellen Inlandsbezugs kommt. Aus der Regelungstechnik der notwendigen Möglichkeit des Beitrags zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland ist zu folgern, dass diese lediglich nicht evident ausgeschlossen sein darf.⁶³¹ Wie und nach welchen Kriterien deutsche Finanzbeamte sodann mit dem AEAO zu § 51 Nr. 7 zu einer stichhaltigen und belastbaren Auslegung kommen sollen, wann nicht evident ausgeschlossen ist, dass eine Körperschaft, aus einer einheitlichen inländischen Sicht,⁶³² neben der Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann, ist nicht ersichtlich.⁶³³

Nach dem Bericht des Finanzausschusses erfolge durch die Reform von § 51 Abs. 2 AO keine Erschwerung der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland. Bei inländischen Körperschaften werde eine ausreichende mögliche Ansehensförderung im Sinne von § 51 Abs. 2 AO weiterhin ohne besonderen Nachweis vermutet. Diese Indizwirkung folge aus der personellen, der finanziellen, der planenden, der schöpferischen oder einer anderweitigen Beteiligung an der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke inländischer Körperschaften im Ausland. Dass an dieser Stelle eine deutsche Körperschaft im Ausland tätig wird, müsse den vor Ort Mitwirkenden oder Begünstigten nicht positiv bekannt sein.⁶³⁴

⁶³¹ FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 51 Tz. 8.

⁶³² Zur Unmöglichkeit einer einheitlichen inländischen Einschätzung: *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 51 Tz. 8.

⁶³³ Vgl. FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 3.17 – eine solche Feststellung durch die deutsche Finanzverwaltung stelle, aufgrund ihrer Aussichtslosigkeit, auch eine Verschwendung von Zeit und Geld dar. Vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 51 Tz. 9.

⁶³⁴ Bericht, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/11108 v. 27.11.2008 S. 45; vgl. AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 2 S. 2 f.

Diese Vermutung bestehe jedoch nicht bei ausländischen Körperschaften. Die Erfüllung des Inlandsbezugs durch ausländische Körperschaften sei aber nicht grundsätzlich ausgeschlossen.⁶³⁵ Eine ausländische Körperschaft muss somit den Beweis führen, den möglichen Ansehensbeitrag zu erfüllen. Wie ein solcher Nachweis zu erbringen ist, wird jedoch nicht weiter dargestellt.⁶³⁶ Auch der Anwendungserlass enthält keine Anhaltspunkte darüber, was eine ausländische Körperschaft im Einzelnen für den Nachweis der Möglichkeit der Ansehensförderung im Ausland darlegen muss.⁶³⁷

Für eine inländische Körperschaft, die steuerbegünstigte Zwecke im Inland oder im Ausland verfolgt, hat die neue Regelung in § 51 Abs. 2 AO keine Folgen nach sich gezogen. Aufgrund der Indizwirkung müssen keine Beweise erbracht werden, die nicht auch nach alter Rechtslage notwendig waren. Lediglich ausländische Körperschaften, die im Rahmen ihrer Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke in Deutschland unmittelbare und mittelbare Steuervergünstigungen genießen wollen, werden von der Nachweispflicht des Inlandsbezugs erfasst. Darin ist eine Diskriminierung der ausländischen Körperschaft gegeben.⁶³⁸

Die Anforderung des strukturellen Inlandsbezugs in Form von § 51 Abs. 2 AO wurde als Reaktion auf die Rechtsprechung des EuGH im Fall Persche auch einheitlich im Rahmen von § 10b EStG aufgenommen.⁶³⁹ Die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug einer geleisteten Spende an einen Zuwendungsempfänger, der eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist, die in einem EU- oder einem EWR-Mitgliedstaat belegen ist, und seine steuerbegünstigten Zwecke nur im Ausland verwirklicht, entsprechen gemäß § 10b Abs. 1 S. 6 EStG wortgleich dem strukturellen Inlandsbezug in § 51 Abs. 2 AO. Auf sonstige Zuwendungsempfängerkörperschaften findet der Inlandsbezug aus § 51 Abs. 2 AO durch den Verweis auf § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Anwendung, der auf die Regelungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts weiterverweist.

⁶³⁵ Bericht, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/11108 v. 27.11.2008.

⁶³⁶ Vgl. *Weiten/Feldner*, ZErB 2013, 88.

⁶³⁷ Vgl. *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2012, 261.

⁶³⁸ *Hüttemann*, DB 2012, 250; vgl. *Musil* in: HHSp., AO, § 51 Rn. 45. Siehe dazu unten S. 210 ff.

⁶³⁹ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010, BGBl. I 2010, 386; entsprechende Regelungen bestehen in § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c) ErbStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KStG sowie § 9 S. 2 Nr. 5 GewStG.

Die gesetzliche Regelung des strukturellen Inlandsbezugs wurde in der Literatur zurecht scharf kritisiert. Sie sei nicht vollzugsfähig und unwirksam.⁶⁴⁰ Andere bezeichnen die Norm als inhaltsleer.⁶⁴¹ Zumindest aber seien ihre Voraussetzungen vage formuliert.⁶⁴² Indem der Inlandsbezug die gemeinnützigkeitsrechtliche Berücksichtigung privater Leistungserbringung von einer möglichen Ansehenssteigerung des Staates abhängig macht, stehe er im Gegensatz zu den Grundgedanken des Gemeinnützigkeitsrechts.⁶⁴³ Die gemeinwohlfördernde Zielrichtung grenzüberschreitend gemeinnütziger Betätigung werde zugunsten der Imageförderung der Bundesrepublik Deutschland vollends ausgehöhlt.⁶⁴⁴ Der feste Blick auf die Möglichkeit einer Ansehensförderung verstelle somit den Blick auf das, was durch die Tätigkeit eigentlich gefördert werden soll.⁶⁴⁵

Grundlage der Anforderung der Ansehensförderung der Bundesrepublik Deutschland ist der Gedanke des Leistungs- und Gegenleistungsverhältnisses zwischen der Förderung der steuerbegünstigten Zwecke durch gemeinnützige Körperschaften und der steuerlichen Berücksichtigung dieser Tätigkeiten.⁶⁴⁶ Der Steuerstaat sieht sich nur zu einer Gegenleistung verpflichtet, solange er auch Empfänger einer Leistung ist. Diese notwendige Leistung liegt entweder in der finanziellen Staatsentlastung durch Förderung unmittelbar steuerpflichtiger natürlicher Personen oder in der Förderung seines Ansehens im Ausland. Es sollte jedoch nicht der Ansässigkeitsstaat, in dem die gemeinnützige Tätigkeit vorgenommen wird, als Profiteur des Effekts der Steuervergünstigung angesehen werden. Die steuerliche Förderung soll den Körperschaften und den Förderern, die die gemeinnützigen Zwecke verwirklichen, sowie letztlich den Menschen und Projekten zugutekommen, die durch ihre Tätigkeit gefördert werden. Gefördert werden sollen die Akteure gemeinnütziger Tätigkeit als Mitglieder einer grenzüberschreitend tätigen Zivilgesellschaft. Unter den Gesichtspunkten der Ziele und der Werte eines Projekts wie der Europäischen Union ist es somit unvermeidlich, dass die zivilgesellschaftliche Betätigung nicht nur auf dem eigenen Staatsgebiet, sondern auch grenzüberschreitend

⁶⁴⁰ *Geserich*, DStR 2009, 1173; *Geserich* in: *Leitgedanken des Rechts*, Band II, § 162 Rn. 18; *Hüttemann*, DB 2008, 1061; *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 51 Rn. 22; *Musil*, DStR 2009, 2453; *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 51 Tz. 9; *Weiten/Feldner*, ZErB 2013, 88.

⁶⁴¹ *Hüttemann*, DB 2008, 1061; *Hüttemann*, DB 2012, 250; *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht*, Rn. 3.17.

⁶⁴² *Gersch* in: *Klein*, AO, § 51 Rn. 9; *Musil* in: *HHSp.*, AO, § 51 Rn. 48.

⁶⁴³ *Geserich* in: *Leitgedanken des Rechts*, Band II, § 162 Rn. 18; *Heintzen*, FR 2008, 737.

⁶⁴⁴ Vgl. *Heintzen*, FR 2008, 737; *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht*, Rn. 3.15.

⁶⁴⁵ *Musil*, DStR 2009, 2453.

⁶⁴⁶ Vgl. *Musil* in: *HHSp.*, AO, § 51 Rn. 47.

innerhalb der Union gefördert wird und dass Mittel auch Einzelnen und Einrichtungen in anderen Mitgliedstaaten der Union ohne direkte Gegenleistung zugutekommen.⁶⁴⁷ Die Förderung durch Steuervergünstigung soll bei gemeinnützigen Körperschaften im Inland nicht zu einer Selbstförderung des Staates führen. Ebenso wenig führt die Steuerbefreiung bei ausländischen Körperschaften zu einer Förderung des Ansässigkeitsstaates. Dass kein Mitgliedstaat dazu verpflichtet wird, Einrichtungen eines anderen Mitgliedstaates zu fördern, ist zwar richtig. Es kann jedoch nicht damit gleichgesetzt werden, Steuervergünstigungen deswegen vorzuenthalten, weil Staatsbürger des eigenen oder eines anderen Mitgliedstaates sowie dort ansässige Gesellschaften von ihren Freizügigkeitsrechten Gebrauch machen.⁶⁴⁸

In der nationalen Rechtsprechung wurde ein möglicher Ansehensbeitrag im Sinne von § 51 Abs. 2 AO weit ausgelegt und etwa angenommen, wenn an einem englischen College durch eine vertiefte Darstellung deutschsprachiger Kultur und Literatur innerhalb eines Studiengangs ein grundsätzlich positives Bild von Deutschland vermittelt wird.⁶⁴⁹ Ein Ansehensbeitrag wurde auch in der Förderung von Aktivitäten angesehen, die der Aufklärung über die Verbrechen des Faschismus und einer Verhinderung der Wiederholung faschistischer Verbrechen dienen.⁶⁵⁰

Im Fall einer grenzüberschreitenden Spende an eine griechisch-katholische Kirche in Rumänien⁶⁵¹ wurde zunächst ausgeführt, ob der Inlandsbezug durch die Spende oder unabhängig davon durch die Tätigkeit der Empfängerkörperschaft verwirklicht sein muss. Der Beklagte führte dazu uneinheitlich aus, dass der Inlandsbezug zwar grundsätzlich durch die Tätigkeit der Empfängerkörperschaft zu verwirklichen sei, etwa durch einen unmittelbaren Bezug zur Aufklärung über den deutschen Holocaust oder durch die Förderung der deutschen Heimatkunde. Gleichzeitig könne jedoch auch eine nicht unmittelbar mit Deutschland verbundene Tätigkeit, etwa Beiträge zur Entwicklungshilfe, die Anforderungen des Inlandsbezugs erfüllen, wenn klar ist, dass diese aus deutschen Mitteln finanziert werden.⁶⁵² In letzterem Fall ist jedoch gerade nicht davon auszugehen, dass die Anforderungen des Inlandsbezugs unmittelbar

⁶⁴⁷ Schlussanträge GA Maduro v. 10.10.2007, C-281/06, CELEX 62006CC0281 – Jundt.

⁶⁴⁸ Vgl. Schlussanträge GA Maduro v. 10.10.2007, C-281/06, CELEX 62006CC0281 – Jundt.

⁶⁴⁹ FG Berlin-Brandenburg Urt. v. 28.6.2018 – 9 K 11080/17, EFG 2019, 739, in nachfolgender BFH-Entscheidung offengelassen. Vgl. BFH Beschl. v. 24.3.2021 – V R 35/18, BStBl. II 2021, 657.

⁶⁵⁰ FG Niedersachsen Beschl. v. 4.5.2020 – 6 K 53/18, EFG 2021, 1085.

⁶⁵¹ FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653.

⁶⁵² FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653.

durch die Tätigkeit der Empfänger Körperschaft, sondern durch die einzelne Mittelausstattung durch die Spende und ihre Herkunft aus Deutschland erfüllt werden.

Das FG Köln teilte die Bedenken der Literatur, dass die Anforderungen des Inlandsbezugs aufgrund der mangelnden Bestimmtheit des Gesetzestextes weder durch die Finanzverwaltung noch durch die Finanzgerichte aussagekräftig geprüft werden könnten. Im Ergebnis lässt es die verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Zweifel zugunsten einer gebotenen verfassungs- und europarechtskonformen Auslegung der Norm dahinstehen. Nach dem Wortlaut der Norm sei für die Erfüllung des Inlandsbezugs auf die Tätigkeit der ausländischen Empfänger Körperschaft abzustellen. Auch das FG führte jedoch dahingehend uneinheitlich aus, dass die Tätigkeit einer ausländischen Körperschaft dann in gleicher Weise zu einer Ansehensförderung Deutschlands beitragen könne wie die Tätigkeit einer deutschen Forschungseinrichtung im Ausland, wenn die Zweckverwirklichung mit Geldern aus Deutschland geschieht. Das FG legte den Tatbestand der Möglichkeit der Ansehenssteigerung aufgrund des nicht justiziablen Wortlauts dahingehend aus, dass eine solche durch die Tätigkeit einer ausländischen Körperschaft nicht evident ausgeschlossen sein darf.⁶⁵³ Bei einer kirchlichen Einrichtung, die nach ihrer Satzung auch Zwecke wie Kampf gegen Hunger, Armut, Krankheiten, Hilfe bei Naturkatastrophen, Schutz von Kinderrechten und die Unterstützung von Bildungsmaßnahmen verfolgt, sei die Möglichkeit offenkundig, zur Ansehenssteigerung Deutschlands beizutragen. Bezüglich der europarechtskonformen Auslegung müsse nach dem FG bei einer ausländischen Körperschaft, die die Erfüllung der Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts nachgewiesen hat, ohne eine weitere Prüfung von einer möglichen Ansehenssteigerung ausgegangen werden.⁶⁵⁴ Im Ergebnis kommt somit einer ausländischen Körperschaft im Rahmen des Inlandsbezugs ebenfalls die Indizwirkung zugute, die die Gesetzesbegründung und die Verwaltungsvorschrift für inländische Körperschaften bestimmt. Diese Aushöhlung des Gesetzeswortlauts sei jedoch eine aufgrund des „völlig unklaren Gesetzesinhalts zur Vermeidung einer Europarechtswidrigkeit zwingende Rechtsfolge.“⁶⁵⁵

Der BFH führt in seiner Revisionsentscheidung ebenfalls aus, dass sich der Inlandsbezug auf die Tätigkeit der Empfänger Körperschaft beziehen muss. Im Gegensatz zu den Ausführungen

⁶⁵³ FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653. Das FG Köln folgt ausdrücklich *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 51 Tz. 8.

⁶⁵⁴ FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653. Das FG Köln folgt ausdrücklich *Förster*, BB 2011, 663; ähnlich *Jachmann/Unger* in: Gosch, AO, § 51 Rn. 88.

⁶⁵⁵ FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653.

des FG beschränkt sich der BFH nicht auf die Anwendung der Indizwirkung auf die ausländische Körperschaft und stellt das Vorliegen des Inlandsbezugs positiv fest.⁶⁵⁶ Der Inlandsbezug sei im vorliegenden Fall dadurch erfüllt, dass die Empfängerkörperschaft durch die Gravur des Namens der Spenderin im Fuße des Altars, ihre Nennung in den Fürbitten und die Einladung zur Weihe im Kernbereich ihrer satzungsmäßigen religiösen Tätigkeit nach außen hin ein gemeinnütziges Engagement erkennbar macht, das der Bundesrepublik Deutschland mittelbar zuzurechnen ist und damit zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. Dass die Spenderin ohne einen Hinweis auf ihre Herkunft oder ihre Verbindung zu Deutschland namentlich genannt wird, sei unerheblich, da diese Verbindung vielen Gottesdienstbesuchern aufgrund der Berichterstattung in der Presse und der Einladung der Spenderin zur Weihe bekannt sein dürfte. Eine positive Kenntnis jedes Gemeindemitglieds von der Beziehung der Spende zu Deutschland sei nach der Gesetzesbegründung ausdrücklich keine zwingende Anforderung des Inlandsbezugs.⁶⁵⁷ Die Spende einer Privatperson an eine ausländische gemeinnützige Körperschaft könne in gleicher Weise zur Ansehensförderung Deutschlands beitragen wie das Engagement einer inländischen Körperschaft im Ausland. Das Ansehen Deutschlands könne ebenso durch die finanzielle Beteiligung deutscher Privatpersonen an internationalen Aktivitäten gefördert werden wie durch eine gleichartige Beteiligung inländischer Forschungseinrichtungen.⁶⁵⁸ Eine Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung zwischen einer Spende an eine inländische gemeinnützige Körperschaft, die diese Mittel einer ausländischen Körperschaft zur Erfüllung eines bestimmten gemeinnützigen Zwecks überlässt, und einer Spende, die dieser ausländischen Einrichtung, die die Voraussetzungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts und § 10b EStG erfüllt, direkt von einer Privatperson zugewendet wird, sei für den BFH nicht ersichtlich.⁶⁵⁹

Die Auslegung des BFH setzt zur Erfüllung des Inlandsbezugs bei einer Spende an eine ausländische Körperschaft somit nur voraus, dass nicht auszuschließen ist, dass im Ansässigkeitsstaat der Empfängerkörperschaft jemand Kenntnis von der deutschen Herkunft der zugewendeten Mittel hat. Die Gesetzesbegründung hat ausgeführt, dass weder alle Beteiligten sich über

⁶⁵⁶ Vgl. BFH Urt. v. 22.3.2018 – X R 5/16, npoR 2019, 24, mAnm. *Unger*.

⁶⁵⁷ Bericht, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/11108 v. 27.11.2008; BFH Urt. v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651.

⁶⁵⁸ Der BFH bezieht sich auf die Ausführungen zur Indizwirkung bei einer inländischen Forschungseinrichtung im Rahmen der Gesetzesbegründung. Bericht, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/11108 v. 27.11.2008; BFH Urt. v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651.

⁶⁵⁹ BFH Urt. v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651.

diesen Umstand im Klaren sein müssen noch dass ein messbarer Effekt der Ansehenssteigerung eintreten muss. Im Fall einer Spende an eine ausländische Empfängerkörperschaft, für die im Inland der Sonderausgabenabzug begehrt wird, erscheint es unwahrscheinlich, dass eine solche Kenntnis jemals ausgeschlossen oder nicht durch den Spender herbeigeführt werden kann. Im Ergebnis führt dies ebenfalls zu einer Anwendung der Indizwirkung auf Spenden von in Deutschland steuerpflichtigen Privatpersonen an ausländische Körperschaften, die die Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen.⁶⁶⁰

Zwar führt der BFH zunächst aus, dass sich der Inlandsbezug auf die Tätigkeit der Empfängerkörperschaft beziehen muss. Der Inlandsbezug wird hier im grenzüberschreitenden Spendenfall jedoch nicht durch die Tätigkeit der Empfängerkörperschaft, sondern durch die Herkunft der Spende und die Verwendung der zugewendeten Mittel vermittelt. Die Auslegung des BFH kann somit nicht unmittelbar auf den Fall im Inland steuerpflichtiger Körperschaften übertragen werden, die selbst die Steuervorzüge des Gemeinnützigkeitsrechts begehren. In diesem Fall kann der Inlandsbezug mangels Spende nicht durch die Mittelherkunft erfüllt werden. Offen ist, ob eine Körperschaft durch die Betonung der Herkunft steuerbegünstigt erlangter Mittel aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit im Inland einen ausreichenden Inlandsbezug herbeiführen könnte.

Der Auslegung des FG, das die Indizwirkung uneingeschränkt auch auf ausländische Körperschaften ausweitet, ist der BFH nicht gefolgt, weil dies im entschiedenen Fall nicht erheblich war. Nur im grenzüberschreitenden Fall einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, in dem keine Zuwendung aus Deutschland vorliegt, müssen somit die Anforderungen des Inlandsbezugs durch die Tätigkeit der Körperschaft erfüllt werden.⁶⁶¹ Wie dies durch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte ohne Anwendung der Indizwirkung verfassungs- und unionsrechtskonform überprüft werden kann, ist nach derzeitiger Gesetzeslage nicht ersichtlich.

Der Inlandsbezug kann nur dann nicht erfüllt werden, wenn die Ansehensförderung durch die ausländische Körperschaft evident ausgeschlossen ist, was nur dann der Fall sein wird, wenn jeglicher unmittelbare und mittelbare Bezug zu Deutschland fehlt oder die Tätigkeit der Körperschaft gegen deutsche Verfassungswerte verstößt. Die Verfassungskonformität der Tätigkeiten einer steuerbegünstigten Körperschaft ist jedoch, zumindest im Rahmen der

⁶⁶⁰ Vgl. BFH Urt. v. 22.3.2018 – X R 5/16, npoR 2019, 24, mAnm. Unger.

⁶⁶¹ Vgl. Martini in: NK-GemR, § 51 AO Rn. 61.

gemeinnützigen Zwecke im Sinne von § 52 AO, bereits durch das Merkmal der Allgemeinheit sichergestellt. In seiner Entscheidung zur Steuerbefreiung einer Freimaurerloge mit ausschließlich männlichen Mitgliedern hat der BFH ausgeführt, dass der Gehalt des Merkmals der Förderung der Allgemeinheit im Sinne von § 52 Abs. 1 S. 1 AO im Wesentlichen durch die objektive Wertordnung geprägt ist, wie sie insbesondere im Katalog der Grundrechte zum Ausdruck kommt. Eine Tätigkeit, die sich gegen die freiheitliche Grundordnung oder gegen verfassungsrechtlich garantierte Freiheiten richtet, könne daher keine Förderung der Allgemeinheit darstellen.⁶⁶² Ein Beitrag zur Ansehensförderung kann somit bei einer Körperschaft, die die Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt und gemeinnützige Zwecke im Sinne von § 52 AO verfolgt, nie aufgrund eines Verfassungsverstoßes ausgeschlossen sein.

Der gesetzlich verankerte strukturelle Inlandsbezug wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens und durch die Rechtsprechung des BFH sukzessive abgeschwächt. Von der ursprünglich angedachten Abwehrmaßnahme durch Begrenzung der zu fördernden Allgemeinheit auf das Inland bleibt aktuell lediglich die Hülse einer Regelung, die dem Gemeinnützigkeitsrecht bei Reduktion auf ihren verfassungsmäßigen und unionsrechtskonformen Inhalt keinen Mehrwert bringt.⁶⁶³ Aufgrund der Indizwirkung hat die Einführung des Inlandsbezugs für inländische Körperschaften keine Folgen entfaltet und der Finanzverwaltung keine weitere Prüfung auferlegt. Wenn die Indizwirkung auch ausländischen Körperschaften zugutekommt, entfaltet die Regelung des Inlandsbezugs bei keinem Sachverhalt eine Wirkung. Dies war zwar kaum die Absicht des Gesetzgebers. Diese Auslegung ist jedoch zwingend, wenn die Absicht des Gesetzgebers eine unionsrechtswidrige Diskriminierung ausländischer Körperschaften war. Der in der Literatur geäußerten Kritik an der Regelung des strukturellen Inlandsbezugs ist somit dahingehend zuzustimmen, dass der Gesetzgeber in seinem Versuch, die gemeinnützigen Tätigkeiten Privater entweder auf eine dem Regelungsbereich fremde und dort verfehlte Ansehensförderung zu reduzieren oder eine Steuervergünstigung für die Zweckverwirklichung im Ausland durch ein unmöglich zu erfüllendes Merkmal auszuschließen, im Ergebnis eine inhaltslose und nicht zur Rechtsanwendung geeignete Regelung geschaffen hat, die infolge der zutreffenden nationalen Rechtsprechung keine weitere Wirkung entfalten kann.

⁶⁶² BFH Urt. v. 17.5.2017 – V R 52/15, BStBl. II 2018, 218.

⁶⁶³ Heintzen in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 51 AO Rn. 24.

b) Mustersatzung

Durch das JStG 2009 wurde in § 60 Abs. 1 S. 2 AO die Bestimmung eingefügt, dass die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft die in Anlage 1 zu § 60 AO bezeichneten Feststellungen enthalten muss. Die Satzung muss mit der Mustersatzung nicht in Aufbau, Reihenfolge und deutschen Begrifflichkeiten der Bestimmungen übereinstimmen.⁶⁶⁴ Durch die uneingeschränkte Anwendung dieser Regelung auf inländische und ausländische Körperschaften ist sie in ihrer Wirkung ebenfalls als Abwehrmaßnahme einzuordnen. Die Anforderungen der Bindung an die Mustersatzung sind bei einer ausländischen Körperschaft dann erfüllt, wenn die Feststellungen der Satzung mit den Bestimmungen der Mustersatzung materiell vergleichbar sind.⁶⁶⁵ Die Anerkennung als gemeinnützig im Herkunftsland der Körperschaft hat auch hier keinen Einfluss auf die Erfüllung der Anforderungen des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts, sodass es zur Kollision mit den Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts im Herkunftsland der ausländischen Körperschaft kommen kann.⁶⁶⁶ Eine solche Kollision wird nach der deutschen Regelung dahingehend einseitig zulasten der Körperschaft gelöst, dass entweder den deutschen Anforderungen umfassend entsprochen wird oder keine Steuervergünstigung erlangt werden kann.

c) Jahressteuergesetz 2020

Im Rahmen des JStG 2020⁶⁶⁷ hat der Gesetzgeber eine erneute Reform des Gemeinnützigkeitsrechts unternommen. Das unübersichtliche Netzwerk an teils veralteten und notdürftig angepassten Regelungen des allgemeinen und des besonderen Gemeinnützigkeitsrechts konnte der Rechtsentwicklung der vergangenen Jahre im nationalen wie im internationalen Bereich nur unzureichend entsprechen.⁶⁶⁸ Zu einer Neukonzeption eines zeitgemäßen Gemeinnützigkeitsrechts kam es durch die Änderungen im Rahmen des JStG 2020 jedoch nicht. Der Reformbedarf in diesem Rechtsbereich besteht trotz einzelner begrüßenswerter Änderungen nach wie vor nahezu ungeschmälert.⁶⁶⁹ In Schrifttum und Rechtsprechung bemängelte Verstöße

⁶⁶⁴ AEAO zu § 60, Nr. 2.

⁶⁶⁵ FG Münster Urt. v. 8.3.2012 – 2 K 2608/09, EFG 2012, 1539; *Gersch* in: Klein, AO, § 60 Rn. 2; *Hüttemann/Hellos*, DB 2009, 701; *Schauhoff/Kirchhain*, FR 2013, 301.

⁶⁶⁶ Vgl. BFH Urt. v. 17.9.2013 – I R 16/12, BStBl. II 2014, 440 mwN.

⁶⁶⁷ Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

⁶⁶⁸ Vgl. *Becker/Volkmann/Sokollari*, DStZ 2021, 185.

⁶⁶⁹ Vgl. *Hüttemann*, DB 2021, 72; *Kirchhain*, DStR 2021, 129.

des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts gegen das Unionsrecht bleiben nach der Reform durch das JStG 2020 weiterhin bestehen.

aa) Gesetzgebungsverfahren

Die Aussicht auf eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts ließ sich bereits dem Koalitionsvertrag 2018 entnehmen.⁶⁷⁰ Zu einer gesetzgeberischen Initiative in diesem Bereich kam es durch eine Empfehlung der Ausschüsse des Bundesrates im September 2019.⁶⁷¹ Diesen Änderungsvorschlägen kam der Deutsche Bundestag jedoch nicht nach und verwies darauf, dass die Bundesregierung einen eigenen Regierungsentwurf zum Reformbedarf im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht vorlegen werde.⁶⁷² Nachdem es zu einer solchen Vorlage durch die Bundesregierung nicht kam, enthielt die Empfehlung des Bundesrates im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2020 erneut Vorschläge für die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts,⁶⁷³ denen die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung sodann zustimmte.⁶⁷⁴ Der Finanzausschuss des Bundestages veröffentlichte daraufhin eine angepasste Beschlussempfehlung, in der sowohl Vorschläge gestrichen als auch neue Änderungen aufgenommen wurden.⁶⁷⁵ Der Deutsche Bundestag beschloss das JStG 2020 am 16. Dezember 2020.⁶⁷⁶ Der Deutsche Bundesrat stimmte dem Gesetz am 18. Dezember 2020 zu.⁶⁷⁷ Die Verkündung des Gesetzes erfolgte im Bundesgesetzblatt am 28. Dezember 2020.⁶⁷⁸

⁶⁷⁰ Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Ein neuer Aufbruch für Europa / Eine neue Dynamik für Deutschland / Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/847984/5b8bc23590d4cb2892b31c987ad672b7/2018-03-14-koalitionsvertrag-data.pdf?download=1> - (zuletzt abgerufen 12.12.2022), Anerkennung des Freifunks als gemeinnützig S. 39, Förderung der Kultur des zivilgesellschaftlichen Engagements und des Ehrenamts sowie Verbesserung des Gemeinnützigkeitsrechts S. 118.

⁶⁷¹ Beschluss, Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BR-Drs. 356/19 v. 20.9.2019.

⁶⁷² Unterrichtung durch die Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BT-Drs. 19/13715 v. 2.10.2019, zu Ziffer 73.

⁶⁷³ Beschluss, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BR-Drs.503/20 v. 9.10.2020.

⁶⁷⁴ Unterrichtung durch die Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/23551 v. 21.10.2020.

⁶⁷⁵ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020.

⁶⁷⁶ Stenografischer Bericht, BT-PIPr. 19/201 v. 16.12.2020, 25271 (B).

⁶⁷⁷ Gesetzesbeschluss, Jahressteuergesetz 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BR-Drs. 746/20 v. 17.12.2020; Stenografischer Bericht, BR-PIPr. 998 v. 18.12.2020, S. 515 f.

⁶⁷⁸ Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096. Vgl. zum Gesetzgebungsverfahren im Rahmen des JStG 2020 *Bott*, BB 2021, 414; *Exner* npoR 2021, 63; *Hüttemann*, DB 2021, 72; *Kirchhain*, DStR 2021, 129.

Die öffentliche Debatte um die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts wurde zum Großteil vom Thema der zulässigen politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften im Nachgang der Rechtsprechung im Fall Attac dominiert.⁶⁷⁹ Die Entscheidung des BFH befasste sich mit der Zulässigkeit politischer Betätigung durch gemeinnützige Organisationen. Entsprechend der ständigen Rechtsprechung stellte der BFH fest, dass gemeinnützige Organisationen sich im Rahmen ihrer satzungsmäßigen Zwecke nur insoweit politisch betätigen dürfen, wie dies in geistiger Offenheit erfolgt. Die Beeinflussung der politischen Willensbildung und der öffentlichen Meinung im Sinne der eigenen Auffassung steht demnach der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft entgegen. Reformvorschläge im Bereich der politischen Betätigung durch gemeinnützige Körperschaften wurden im Rahmen des JStG 2020 nicht umgesetzt.⁶⁸⁰

Der unionsrechtliche Aspekt des Gemeinnützigkeitsrechts wurde in den Debatten um das JStG 2020 weitgehend ignoriert. Neben punktuellen Änderungen mit einem Einschlag auf grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeiten fehlt weiterhin ein Konzept, das Gemeinnützigkeitsrecht einheitlich und unionsrechtskonform auszugestalten. Einzelne Änderungen entfalten jedoch eine erhebliche Wirkung in grenzüberschreitenden Fällen, sodass diese Auswirkungen der Reform im Folgenden dargestellt werden.

bb) Mittelzuwendung

Der Gesetzgeber hat den Bereich der unschädlichen Mittelzuwendungen gemeinnütziger Körperschaften im Rahmen des JStG 2020 umfassend reformiert und in einem einheitlichen § 58 Nr. 1 AO neu geregelt. Die Regelung in § 58 Nr. 2 AO a.F. entfällt als Folge. Nach der neuen Regelung ist die Steuervergünstigung aufgrund der Gemeinnützigkeit nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. Die Unterscheidung zwischen der Beschaffung von Mitteln für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft und der teilweisen Zuwendung ihrer eigenen Mittel zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken wurde zugunsten des

⁶⁷⁹ BFH Urt. v. 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301; v. 10.12.2020 – V R 14/20, DStR 2021, 218.

⁶⁸⁰ Vgl. BFH Urt. v. 10.1.2019 – V R 60/17, DStR 2019, 444 mAnm. *Heuermann*; v. 10.1.2019 – V R 60/17, JZ 2019, 509, mAnm. *Seer*; *Exner*, npoR 2021, 63; *Hornung/Vielwerth*, DStR 2019, 1497; *Hüttemann*, DB 2019, 744; *Leisner-Egensberger*, NJW 2019, 964; *Musil*, StuW 2020, 171; *Weitemeyer*, npoR 2019, 97.

einheitlichen Mittelzuwendungstatbestandes aufgelöst. Die neue Regelung deckt in ihrem Zuwendungstatbestand beide Varianten ab.⁶⁸¹

Zuwendungsfähige Mittel im Sinne der Regelung sind gemäß § 58 Nr. 1 S. 2 AO als sämtliche Vermögenswerte der Zuwendungskörperschaft legaldefiniert. Neben Bar- und Buchgeld umfasst dieser Mittelbegriff auch eine unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Vermögensgegenständen sowie die unentgeltliche oder verbilligte Erbringung von Dienstleistungen.⁶⁸²

Einer Satzungsregelung bedarf es gemäß § 58 Nr. 1 S. 4 AO nur dann, wenn die Zuwendungskörperschaft beabsichtigt, als einzige Art der Zweckverwirklichung Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuwenden. In diesem Fall ist die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung zu benennen.⁶⁸³ Im Bericht des Finanzausschusses wurde bereits klargestellt, dass es sich um eine Art der Zweckverwirklichung und nicht um einen eigenständigen Zweck handelt.⁶⁸⁴

(1) Zweckidentität

Die neue Regelung verlangt darüber hinaus keine Zweckidentität zwischen den satzungsmäßigen Zwecken der Zuwendungskörperschaft und den Zwecken, zu denen die Empfängerkörperschaft die empfangenen Mittel verwendet.⁶⁸⁵

Wenn eine Zuwendungskörperschaft als einzige Tätigkeit die Mittelzuwendung an andere Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts verfolgt und sich die eigenen satzungsmäßigen Zwecke in keinem Punkt mit den Zwecken überschneiden, zu denen die Empfängerkörperschaften die empfangenen Mittel verwenden, ist es schwierig nachzuvollziehen, inwiefern diese Tätigkeit der Beschaffung und der Zuwendung von Mitteln lediglich eine Art der Zweckverwirklichung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke sein kann. Einziger verfolgter Zweck der Zuwendungskörperschaft ist die Beschaffung und die Zuwendung von

⁶⁸¹ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 203.

⁶⁸² AEAO zu § 58, Nr. 1 S. 2 f.; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 203.

⁶⁸³ AEAO zu § 58, Nr. 3 Abs. 1 S. 3.

⁶⁸⁴ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 203; vgl. AEAO zu § 58, Nr. 3 Abs. 1 S. 1.

⁶⁸⁵ AEAO zu § 58, Nr. 3 Abs. 4; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 203.

Mitteln mit dem Ziel der Förderung nichtsatzungsmäßiger steuerbegünstigter Zwecke durch andere Körperschaften. Denkbar wäre, dass eine ausschließliche Förderkörperschaft neben der Bestimmung der Mittelweitergabe keine eigenen satzungsmäßiger Zwecke festlegen muss. In diesem Fall müsste die Tätigkeit der Mittelweitergabe jedoch einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck darstellen, was ausdrücklich nicht der Fall ist. Die in der Satzung der Zuwendungskörperschaft festgelegten eigenen Zwecke sind dann lediglich ein inhaltsleerer Platzhalter, um die formellen Anforderungen an eine gemeinnützige Satzung zu erfüllen. Es kann an dieser Stelle ein beliebiger Zweck gewählt werden.⁶⁸⁶ Der eigene satzungsmäßige Zweck wird in keiner Art verwirklicht. Es liegt eher eine Art der Zweckverwirklichung eines satzungsfremden Zwecks vor.

Die Einschränkung der teilweisen Mittelzuwendung ist in § 58 Nr. 1 AO nicht länger enthalten. In Kombination mit der Satzungsbestimmung in § 58 Nr. 1 S. 4 AO führt dies dazu, dass eine Körperschaft ohne eine gesonderte Satzungsregelung bezüglich der Mittelzuwendung einen beliebig großen Teil ihrer Mittel an eine andere Körperschaft weitergeben kann, solange daneben eine, wenn auch geringe, andere Art der Zweckverwirklichung unterhalten wird.⁶⁸⁷ Auch hier bestünde kein Zwang einer Zweckidentität zwischen Zuwendungs- und Empfängerkörperschaft, sodass ein Großteil der Mittel für satzungsfremde Zwecke verwendet werden kann, ohne dass die Mittelweitergabe im Rahmen der Satzung erfasst werden müsste.

Die Pflicht zur Satzungsregelung sieht nicht vor, dass ein bestimmter steuerbegünstigter Zweck oder Bereich von steuerbegünstigten Zwecken festgelegt werden muss, zu denen die zugewendeten Mittel verwendet werden sollen. Es können somit ohne eine Satzungsänderung fast alle Mittel der Zuwendungskörperschaft steuerunschädlich zu beliebigen Zwecken zugewendet werden. Entgegen den Grundsätzen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts kann daher jederzeit jeder beliebige steuerbegünstigte Zweck gefördert werden, solange die Tätigkeit nicht unmittelbar selbst durch die gemeinnützige Körperschaft erfolgt. Ein Verzicht auf die Zweckidentität der beteiligten Körperschaften bei Mittelzuwendungen fügt sich folglich nur schwer in die sonstige Systematik der satzungskonformen Mittelverwendung ein.

Neben der teils problematischen Einordnung im Gemeinnützigkeitsrecht kann eine Mittelzuwendung unter fehlender Zweckidentität der Zuwendungs- und Empfängerkörperschaft

⁶⁸⁶ Vgl. *Hüttemann*, DB 2021, 72; *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 58 Rn. 7.

⁶⁸⁷ So auch *Hüttemann*, DB 2021, 72; *Kirchhain*, DStR 2021, 129.

außerhalb der steuerlichen Regelungen zivilrechtlich und gegebenenfalls strafrechtlich schädliche Folgen nach sich ziehen.⁶⁸⁸

(2) Grenzüberschreitende Mittelzuwendung

Im Bereich der Mittelzuwendung in grenzüberschreitenden Fällen hat sich die gesetzliche Lage durch die Änderungen im Rahmen des JStG 2020 drastisch verschlechtert. Zwar steht beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften jetzt auch der Tatbestand der Mittelzuwendung nach Vorbild von § 58 Nr. 2 AO a.F. offen. Gemäß § 58 Nr.1 S. 3 AO setzt die Zuwendung von Mitteln an eine im Inland beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts nun jedoch immer voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. Von einer Erweiterung des Sachverhalts für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften kann somit in keinem Fall gesprochen werden. Vielmehr folgt aus der Neuregelung, dass eine indirekte Auslandsspende, bei der eine im Inland steuerbegünstigte Körperschaft als Mittelbeschaffungskörperschaft und Zwischenstation für Auslandsspenden auch an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften genutzt werden kann, nicht länger möglich ist.⁶⁸⁹ Sobald eine ausländische Körperschaft im Inland Einkünfte erzielt und damit eine beschränkte Steuerpflicht begründet, muss sie, um Empfängerkörperschaft im Sinne von § 58 Nr. 1 AO sein zu können, selbst im Inland steuerbegünstigt sein und somit alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Die Neuregelung stellt damit eine erhebliche Verschärfung der Anforderungen im Rahmen der Auslandsspenden an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften dar.⁶⁹⁰ Diese weitere Einschränkung grenzüberschreitender Spenden durch das JStG 2020 erweist sich als Abwehrmaßnahme gegen den Prozess einer Europäisierung des Spendenverhaltens. Der Gesetzgeber richtet sich hier aktiv oder zumindest durch ein mangelndes Verständnis der Auswirkungen der Neuregelung⁶⁹¹ gegen das Bedürfnis der internationalen zivilgesellschaftlichen Entwicklung.

Die Anforderung an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne von § 58 Nr. 1 S. 3 AO findet nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Anwendung auf Drittstaatenkörperschaften. Drittstaatenkörperschaften sind in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG nicht erfasst, sodass ihnen die

⁶⁸⁸ Hüttemann, DB 2021, 72; Kirchhain, DStR 2021, 129; Ort, BB 2022, 23.

⁶⁸⁹ Eine solche indirekte Auslandsspende erfolgt durch die Spende an eine im Inland steuerbegünstigte Körperschaft, welche ihre Mittel im Rahmen des § 58 Nr. 1 AO unschädlich an Körperschaften im Ausland weitergeben kann.

⁶⁹⁰ Vgl. Becker/Volkman/Sokollari, DStZ 2021, 185.

⁶⁹¹ Vgl. Seer in: Tipke/Kruse, AO, § 58 Tz. 4; Seer/Unger, FR 2021, 564.

Steuerbefreiung aufgrund der Gemeinnützigkeit nach deutschem Recht nicht offensteht. Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus Nicht-EU- bzw. Nicht-EWR-Staaten können ebenso wie im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaften weiterhin dann Mittelempfänger im Sinne von § 58 Nr. 1 AO sein, wenn die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.⁶⁹² Hier hat sich an den Anforderungen nichts geändert, sodass es durch die Vereinheitlichung von § 58 Nr. 1 und 2 AO a.F. für diese Körperschaften zu einer Sachverhaltserweiterung kommt.⁶⁹³ Solange die Empfängerkörperschaft keine Einkünfte im Inland erzielt, ist somit der Weg einer indirekten Auslandsspende über eine Zuwendungskörperschaft im Inland noch eröffnet. Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, die nicht selbst steuerbegünstigt sind, ist dieser Weg aufgrund der Neuregelung fortan verschlossen.

Mögliche Empfänger einer unschädlichen Mittelzuwendung gemäß § 58 Nr. 1 AO sind somit inländische steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne von § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, juristische Personen des öffentlichen Rechts, ausländische nicht steuerpflichtige Körperschaften und beschränkt steuerpflichtige Drittstaatenkörperschaften, bei denen die Verwendung der empfangenen Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen ist.⁶⁹⁴ Es kommt somit nicht nur zu keiner Förderung grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit in Europa, sondern zusätzlich zu einer Erschwerung der Lage.⁶⁹⁵

(3) Vertrauensschutz

In § 58a AO n.F. wurde durch das JStG 2020 eine Vertrauensschutzregelung für die Mittelweitergabe neu eingeführt. Sollte der Empfängerkörperschaft nach der Mittelweitergabe die Gemeinnützigkeit versagt oder sollten die empfangenen Mittel zu anderen als steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, liegt bei der Zuwendungskörperschaft grundsätzlich eine

⁶⁹² AEAO zu § 58, Nr. 2.

⁶⁹³ Vgl. *Bott*, BB 2021, 414.

⁶⁹⁴ AEAO zu § 58, Nr. 2; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 203.

⁶⁹⁵ Vgl. *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 58 Rn. 6; *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 58 Tz. 4.

fehlerhafte Mittelverwendung vor.⁶⁹⁶ Diese Gefahr soll durch die Einführung eines Vertrauensschutzes für die Zuwendungskörperschaft behoben werden.

Unter den Voraussetzungen von § 58a Abs. 2 AO darf eine Zuwendungskörperschaft gemäß § 58a Abs. 1 AO darauf vertrauen, dass die Empfängerkörperschaft im Zeitpunkt der Zuwendung steuerbegünstigt im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist und dass sie die erhaltenen Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwendet. Falls diese Eigenschaft später wegfällt oder es zu einer Fehlverwendung der empfangenen Mittel kommt, kann dies der Zuwendungskörperschaft nicht angelastet werden.⁶⁹⁷ Voraussetzung für ein schutzwürdiges Vertrauen ist nach § 58a Abs. 2 AO, dass die Zuwendungskörperschaft sich die Steuerbegünstigung der Empfängerkörperschaft im Zeitpunkt der Zuwendung durch eine Ausfertigung der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, des Freistellungsbescheids oder des Bescheids über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO, wenn der empfangenden Körperschaft bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde, hat nachweisen lassen. Das Datum der Bescheide darf nicht länger als fünf Jahre, im Fall von § 60a Abs. 1 AO nicht länger als drei Jahre zurückliegen. Das schutzwürdige Vertrauen ist nach § 58a Abs. 3 AO dann ausgeschlossen, wenn der zuwendenden Körperschaft die Unrichtigkeit eines Verwaltungsakts nach § 58a Abs. 2 AO bekannt ist oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war oder die zuwendende Körperschaft eine Verwendung für nicht steuerbegünstigte Zwecke durch die empfangende Körperschaft veranlasst hat.

Die hier festgelegten Nachweisoptionen sind augenscheinlich ohne Blick auf eine Mittelzuwendung in grenzüberschreitenden Fällen ausgewählt worden. Die Nachweisregelungen in § 58a Abs. 2 AO sind an die Vorschrift zum Ausstellen einer Zuwendungsbestätigung gemäß § 63 Abs. 5 AO angelehnt, die sich lediglich auf im Inland steuerpflichtige Körperschaften bezieht. Körperschaften, die im Inland nicht steuerpflichtig sind, steht keine der Nachweisoptionen offen,⁶⁹⁸ sodass sich eine Zuwendungskörperschaft, die Mittel an eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft zuwendet, nie auf die Regelung des Vertrauensschutzes gemäß § 58a AO berufen kann, da die Erbringung eines ausreichenden Nachweises für einen

⁶⁹⁶ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 203; *Bott BB* 2021, 414; *Seer/Unger FR* 2021, 564.

⁶⁹⁷ *Exner*, npoR 2021, 63.

⁶⁹⁸ Vgl. AEAO zu § 60a, Nr. 3.

Vertrauensschutz im Fall grenzüberschreitender Mittelzuwendung durch die gesetzliche Regelung von vornherein unmöglich ist. Verpasst wurde in dieser Regelung bislang die Möglichkeit, das schutzwürdige Vertrauen auf Körperschaften auszuweiten, deren Daten im Zuwendungsempfängerregister im Sinne von § 60b AO gespeichert sind. In diesem sollen alle bestehenden Nachweisoptionen sowie Prüfungsergebnisse bezüglich ausländischer Körperschaften enthalten sein. Auf eine entsprechende Anpassung bis zum Inkrafttreten der zurzeit geplanten Regelungen bezüglich des Zuwendungsempfängerregisters ist zu hoffen.

Vorgeschlagen wurde auch, ein amtliches Muster für eine Mittelzuwendungsbestätigung gleich der Zuwendungsbestätigung gemäß § 50 EStDV einzuführen, die die Grundlage für den Vertrauensschutztatbestand hätte bilden können.⁶⁹⁹ Ein solches Vorgehen unter weiterer Angleichung der Mittelzuwendung an die Regelungen der Zuwendung im Sinne von § 10b EStG wäre aus systematischen Gründen grundsätzlich zu begrüßen. Die Vertrauenstatbestände in § 10b Abs. 4 EStG in Verbindung mit § 63 Abs. 5 AO und in § 58a AO haben inhaltlich übereinstimmende Voraussetzungen, knüpfen jedoch einerseits an den Verwaltungsakt selbst und andererseits an eine Bestätigung unter Voraussetzung des Verwaltungsaktes an.⁷⁰⁰ Im Rahmen einer einheitlichen Regelung könnten die Vertrauensschutztatbestände insgesamt an die Vorgaben des neuen Zuwendungsempfängerregisters angepasst werden.⁷⁰¹

Bis zum Inkrafttreten der Regelungen zum Zuwendungsempfängerregister hat der Gesetzgeber noch Zeit, zumindest die bestehenden Regelungen, die Vertrauensschutzregelung des § 58a AO sowie die Zuwendungsbestätigung systematisch sinnvoll aufeinander abzustimmen.

cc) Zuwendungsempfängerregister

In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages wurde das JStG 2020 um § 60b AO n.F. sowie § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 FVG n.F. erweitert. Diese Neuregelungen bilden die Grundlage für die Schaffung eines zentralen und öffentlichen Zuwendungsempfängerregisters unter zentraler Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern. Die Regelungen bezüglich des Zuwendungsempfängerregisters treten am 1. Januar 2024 in Kraft.⁷⁰²

⁶⁹⁹ Hüttemann, DB 2021, 72.

⁷⁰⁰ Seer/Unger, FR 2021, 564.

⁷⁰¹ Siehe zu weiterführenden Reformvorschlägen unten S. 228 ff.

⁷⁰² Art. 50 Abs. 10 JStG 2020.

Obwohl die Einführung eines zentralen Registers für Körperschaften, die als gemeinnützig anerkannt sind, bereits länger im Schrifttum gefordert wird, war diese Regelung in keinem Gesetzesentwurf und in keiner Äußerung von Bundesrat und Bundestag enthalten.⁷⁰³ Sie wurde erst in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses in den Entwurf des JStG 2020 eingefügt.⁷⁰⁴ Ziel ist es, Empfänger-Körperschaften bei der Werbung um Spenden und ehrenamtliches Engagement zu unterstützen und Rechtssicherheit bei der Identifikation von als gemeinnützig anerkannten Körperschaften zu schaffen.⁷⁰⁵

Im Zuwendungsempfängerregister werden gemäß § 60b Abs. 1 AO Körperschaften geführt, die die Voraussetzungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts in den §§ 51 bis 68 AO oder der politischen Parteien und der unabhängigen Wählervereinigungen im Sinne von § 34g EStG erfüllen. Von gemeinnützigen Körperschaften werden im Zuwendungsempfängerregister zu Zwecken des Sonderausgabenabzugs nach § 10b EStG gemäß § 60b AO die Wirtschafts-Identifikationsnummer, der Name, die Anschrift sowie die steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft gespeichert. Des Weiteren werden das für die Festsetzung der Körperschaftsteuer der Körperschaft zuständige Finanzamt, das Datum der Erteilung des letzten Freistellungsbescheides oder des Feststellungsbescheides nach § 60a AO sowie die Bankverbindung der Körperschaft gespeichert. Diese gespeicherten Daten darf das Bundeszentralamt für Steuern gemäß § 60b Abs. 4 AO Dritten offenbaren. Der Gemeinnützigkeitsstatus einer Körperschaft unterliegt ab Inkrafttreten der Regelung nicht mehr dem Steuergeheimnis.⁷⁰⁶ Die zu speichernden Daten sowie deren Änderungen werden dem Bundeszentralamt für Steuern von im Inland zur Steuer veranlagten Körperschaften gemäß § 60b Abs. 3 AO durch das für die Festsetzung der Körperschaftsteuer der Körperschaft zuständige Finanzamt übermittelt. Durch die Regelung nicht erfasst ist die Einordnung einer Körperschaft als gemeinnützig im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG durch Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid. Es besteht kein ersichtlicher Grund dafür, dass die Anerkennung als gemeinnützig bei partiell

⁷⁰³ Vgl. Beschluss, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BR-Drs. 503/20 v. 9.10.2020; Unterrichtung durch die Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/23551 v. 21.10.2020; vgl. *Hüttemann*, npoR 2021, 121 mwN; *Thömmes/Nakhai*, IStR 2006, 164.

⁷⁰⁴ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020.

⁷⁰⁵ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 198.

⁷⁰⁶ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 208; *Becker/Volkman/Sokollari*, DStZ 2021, 185.

steuerpflichtigen Körperschaften nicht in das geplante Register aufgenommen werden soll. Hier handelt sich um ein gesetzgeberisches Versehen, das bis zum Inkrafttreten der Regelung zu beheben ist.⁷⁰⁷

Neben der Einführung des Zuwendungsempfängerregisters wird durch die Regelung in § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG eine zentrale Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern für die Prüfung für Zwecke des § 50 Abs. 1 EStDV geschaffen, ob eine Körperschaft, die keinen Sitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes hat, die Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts in den §§ 51 bis 68 AO erfüllt.⁷⁰⁸ Fraglich ist an dieser Stelle, wie die Abgrenzung von Körperschaften nach dem Sitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes erfolgen soll. Die Abgrenzung nach diesem Merkmal fügt sich nicht in die sonstige Verweissystematik des Gemeinnützigkeitsrechts ein, das Körperschaften grundsätzlich nach ihrer Körperschaftsteuerpflicht unterteilt. Nach dem Gesetzeswortlaut sind alle Körperschaften von der Sonderzuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern umfasst, die keinen Sitz im Inland haben. Erfasst wären somit Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben und die keine inländischen Einkünfte erzielen und somit im Inland nicht steuerpflichtig sind, Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben und inländische Einkünfte erzielen und somit gemäß § 2 Nr. 1 KStG im Inland beschränkt steuerpflichtig sind, sowie Körperschaften, die ihre Geschäftsleitung im Inland haben und somit gemäß § 1 Abs. 1 KStG im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind. Eine Unterscheidung nach EU- bzw. EWR- oder Drittstaatenansässigkeit erfolgt in der Gesetzesbegründung nicht. Es ist jedoch aufgrund des gleichgeordneten Alternativverhältnisses von Sitz (§ 11 AO) und Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 KStG davon auszugehen, dass der Gesetzgeber solche Körperschaften von der Sonderzuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern ausschließen wollte, die entweder ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Es ist kein Grund ersichtlich, warum nur eine der beiden Alternativen und damit nur bestimmte unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften von dieser Regelung ausgeschlossen werden sollen.

Nach dieser Auslegung wären sowohl beschränkt steuerpflichtige Körperschaften erfasst als auch solche, die im Inland nicht steuerpflichtig sind. Die Gesetzesbegründung führt jedoch

⁷⁰⁷ Vgl. *Hüttemann*, nPoR 2021, 121.

⁷⁰⁸ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 199.

weiter aus, dass die Sonderzuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern eine Prüfung im Rahmen des Spendenabzugs von Auslandsspenden ersetzen soll, die bislang durch das Wohnsitzfinanzamt des jeweiligen Spenders durchgeführt wurde, um divergierende Entscheidungen einzelner Finanzämter bei der gleichen Empfängerkörperschaft zu vermeiden.⁷⁰⁹ Entgegen dem Wortlaut der Gesetzesbegründung ist somit davon auszugehen, dass ausländische Körperschaften, die zwar keinen Sitz im Inland haben, aber aufgrund der Erzielung inländischer Einkünfte beschränkt steuerpflichtig oder aufgrund eines inländischen Ortes der Geschäftsführung unbeschränkt steuerpflichtig sind, nicht der Sonderzuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern unterliegen. Nur bei Körperschaften, denen aufgrund der fehlenden Steuerpflicht im Inland kein örtlich zuständiges Finanzamt zuzuordnen ist, besteht die Gefahr divergierender Ergebnisse bei der Prüfung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts durch die Wohnsitzfinanzämter der Spender. Diese Gefahr wird durch die Sonderzuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern behoben.⁷¹⁰

Grundsätzlich lässt sich zusammenfassen, dass das Zuwendungsempfängerregister jeder EU- oder EWR-Körperschaft offensteht, die die Voraussetzungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts der §§ 51 bis 68 AO erfüllt.⁷¹¹ Bei Körperschaften, die im Inland beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind, erfolgt die Prüfung dieser Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer durch das örtlich zuständige Finanzamt, das die zu speichernden Daten gemäß § 60b Abs. 3 AO an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt. Bei Körperschaften, die im Inland nicht steuerpflichtig sind, erfolgt die Prüfung dieser Voraussetzungen gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG unmittelbar durch das Bundeszentralamt für Steuern. Letztere Regelung sieht jedoch keine Aufnahme der Daten der geprüften Körperschaft in das Zuwendungsempfängerregister vor.

Voraussetzung für die Veranlassung dieser unmittelbaren Prüfung ist der nachweisliche Erhalt von Zuwendungen durch Spender, die ihren Wohnsitz, Aufenthalt oder Sitz im Inland haben, mithin unbeschränkt steuerpflichtig im Inland sind. Mit dem dokumentierten Zufluss der Zuwendung hat die Empfängerkörperschaft einen Anspruch auf die Prüfung der Vorgaben des

⁷⁰⁹ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 199.

⁷¹⁰ So auch *Kirchhain*, DStR 2021, 129; a.A. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, § 60b Tz. 4; vgl. auch zu den sonstigen neuen Zuständigkeiten des BZSt *Bott*, BB 2021, 479.

⁷¹¹ Vgl. § 60b Abs. 1 AO.

Gemeinnützigkeitsrechts.⁷¹² Eine ausländische Körperschaft, die in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen wird, darf daraufhin Zuwendungsbestätigungen nach amtlichem Vordruck im Sinne von § 50 Abs. 1 EStDV für Zuwendungen ausstellen, die dem Zuwendungsempfänger nach dem 31. Dezember 2024 zufließen.⁷¹³ Die Regelung in § 50 Abs. 2 S. 2 EStDV wird aufgehoben.⁷¹⁴

Die Regelungen in § 50 Abs. 1 EStDV und § 63 Abs. 5 AO sind auf die Regelungsänderung, dass Körperschaften im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 EStG künftig Zuwendungsbestätigungen ausstellen dürfen, noch nicht abgestimmt.

Gemäß § 50 Abs. 1 EStDV dürfen Zuwendungen im Sinne der §§ 10b und 34g EStG vorbehaltlich von § 50 Abs. 2 EStDV nur abgezogen werden, wenn der Zuwendende eine Zuwendungsbestätigung, die der Zuwendungsempfänger unter Berücksichtigung von § 63 Abs. 5 AO nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat, oder die in § 50 Abs. 4 bis 6 EStDV bezeichneten Unterlagen erhalten hat.⁷¹⁵ Die Regelung in § 63 Abs. 5 AO bestimmt, dass Körperschaften im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG Zuwendungsbestätigungen im Sinne von § 50 Abs. 1 EStDV nur ausstellen dürfen, wenn das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a Abs. 1 AO nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde. Nach noch geltender Rechtslage in § 50 Abs. 1 S. 2 EStDV sind Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger gemäß § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 EStG von den Anforderungen in § 50 Abs. 1 EStDV befreit. Die Befreiung wird mit Inkrafttreten der Neuregelungen aufgehoben.⁷¹⁶ Danach ist somit auch der Abzug von Zuwendungen an Körperschaften im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 EStG von einer Zuwendungsbestätigung im Sinne von § 50 Abs. 1 EStDV abhängig. Dieser verweist weiterhin auf § 63 Abs. 5 AO, der keine Regelung bezüglich Körperschaften im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 EStG beinhaltet.

⁷¹² *Bott*, BB 2021, 479.

⁷¹³ Art. 7 JStG 2020; § 84 Abs. 2d EStDV; vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 195.

⁷¹⁴ Art. 7 JStG 2020.

⁷¹⁵ Die speziellen Ausnahmeregelungen in § 50 Abs. 2, 4 - 6 EStDV sind an dieser Stelle zu vernachlässigen.

⁷¹⁶ Art. 7 JStG 2020.

Denkbar wäre eine Anpassung von § 63 Abs. 5 AO durch Anfügung eines Satz 3, in dem die Anforderungen an eine Zuwendungsbestätigung von Körperschaften im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 EStG im Gleichlauf zu § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) und c) FVG festgehalten werden.

Gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG können Zuwendungsempfänger im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 EStG auf Antrag in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen werden. Voraussetzung ist, dass der Zuwendungsempfänger unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO verwirklicht und die Voraussetzungen in § 51 AO sowie in § 10b Abs. 1 S. 3 bis 6 EStG erfüllt. Zuwendungsempfänger im Sinne von § 34g EStG müssen die Voraussetzungen in § 34 g EStG einhalten. Der Verweis auf einzelne Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts kann nur für juristische Personen des öffentlichen Rechts in Deutschland sowie für öffentliche Dienststellen, die in einem EU- oder einem EWR-Mitgliedstaat belegen sind, Wirkung entfalten. Körperschaften des privaten Rechts sind durch den Verweis auf § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG, der die fiktive Gemeinnützigkeit im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 2. HS KStG beinhaltet, an alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts in den §§ 51 bis 68 AO gebunden.

Fraglich erscheint, ob ein Antrag im Sinne von § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG voraussetzt, dass die antragstellende Körperschaft bereits anlassbezogen als fiktiv gemeinnützig anerkannt wurde und lediglich ohne Antrag nicht in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen wird⁷¹⁷ oder ob die Regelung eine eigenständige Prüfung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf Antrag zur Aufnahme in das Zuwendungsempfängerregister auch ohne vorherigen Spendeneingang beinhaltet.

Für eine eigenständige Prüfung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf Antrag der ausländischen Körperschaft spricht, dass § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG in keiner Weise auf das Ergebnis der Prüfung nach § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG verweist. Dem Wortlaut ist kein Zusammenhang zwischen den beiden Regelungen zu entnehmen.

Es spricht auch für eine eigenständige Prüfung, dass in § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG eigenständige Voraussetzungen verankert sind und nicht auf das Ergebnis der Prüfung nach

⁷¹⁷ Vgl. *Kirchhain*, DStR 2021, 129.

§ 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG verwiesen wird. Nach der Gesetzesbegründung zu § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 FVG ist Voraussetzung für die Aufnahme einer Körperschaft im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 EStG in das Zuwendungsempfängerregister auf Antrag, dass „die betreffende juristische Person, Dienststelle oder Körperschaft gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt und ein sogenannter Inlandsbezug besteht.“⁷¹⁸

Eine zuvor erfolgte Prüfung im Sinne von § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG ist hier keine Voraussetzung. Wenn eine nachgelagerte Aufnahme auf Antrag angedacht worden wäre, bräuchte § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG keine eigenen Voraussetzungen, da im Rahmen der Prüfung nach § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG bereits alle Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts geprüft worden wären. Des Weiteren grenzen die beiden Regelungen die ihnen unterfallenden Körperschaften unterschiedlich ab. Die Regelung in § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG begrenzt die Zuständigkeit für die anlassbezogene Prüfung auf Körperschaften, die keinen Sitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes haben. Die Zuständigkeit im Rahmen von § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG bezieht sich im Wortlaut abweichend auf Körperschaften im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 EStG.

Sollten die gesetzlichen Regelungen bezüglich des Zuwendungsempfängerregisters so verstanden werden, dass die Daten ausländischer Körperschaften, bei denen die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts infolge einer Spende aus dem Inland durch das Bundeszentralamt für Steuern gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG geprüft wurden, unmittelbar in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen werden, weil diese infolge der Prüfung Körperschaften im Sinne von § 60b Abs. 2 AO sind, die die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen, verbliebe für die Regelung in § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG lediglich die Funktion einer spendenunabhängigen Prüfung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts bei ausländischen Körperschaften auf Antrag.

Für eine lediglich der anlassbezogenen Prüfung nachgelagerte Aufnahme in das Zuwendungsempfängerregister auf Antrag spricht, dass die Gesetzesbegründung zu § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 FVG klarstellt, dass das Bundeszentralamt für Steuern anlassbezogen tätig wird. Eine abweichende Regelung bezüglich einer anderweitig ausgelösten Regelung ist nicht enthalten. Insbesondere enthält der Abschnitt bezüglich der Aufnahme von

⁷¹⁸ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 199.

Körperschaften auf Antrag keine Regelung für eine Prüfungstätigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern.⁷¹⁹

Obwohl nach dem Wortlaut der Regelungen verschiedene Gruppen an Körperschaften erfasst werden, kommt es nach Auslegung der Gesetzesbegründung faktisch zu keinem abweichenden Zuständigkeitskreis. Die Zuständigkeitsregelung in § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG ist darauf gerichtet, divergierende Ergebnisse bei der Prüfung der Gemeinnützigkeit ausländischer Körperschaften durch eine zentrale Zuständigkeit und ein bundesweit einheitliches Vorgehen zu vermeiden.⁷²⁰ Die Gefahr besteht nur bei Körperschaften, die im Inland nicht zur Steuer veranlagt werden, mithin bei Körperschaften im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 EStG. Eben diese Körperschaften sind in der Zuständigkeit in § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG ausdrücklich erfasst. Die Aufnahme in das Zuwendungsempfängerregister auf Antrag steht somit den Körperschaften zu, für die die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts anlassbezogen geprüft werden. Neben der erfassten Gruppe von Körperschaften muss auch das Ergebnis einer Prüfung der Voraussetzungen in § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) und c) FVG zwangsläufig gleich ausfallen. Ein positives Ergebnis im Rahmen von § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG ist somit immer ausreichende Voraussetzung für eine Aufnahme auf Antrag nach § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG.

Ein weiteres Indiz gegen eine unabhängige Prüfung auf Antrag ist die historische Zurückhaltung des Gesetzgebers, ausländischen Körperschaften die Prüfung der Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts durch ein inländisches Finanzamt auf Antrag zu eröffnen, von der er an anderer Stelle auch im Rahmen des JStG 2020 nicht durch eine Klarstellung abgerückt ist.⁷²¹ Solange im Rahmen von § 60a AO keine Klarstellung zugunsten einer Prüfung auf Antrag für ausländische Körperschaften ohne Steuerpflicht im Inland vorliegt, ist es schwer vorstellbar, dass der Gesetzgeber eine solche im Rahmen von § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG beabsichtigt, der ein weit größeres Prüfungsprogramm aufweist.

Die Gesetzesbegründung zur Aufhebung von § 50 Abs. 1 S. 2 EStDV vermischt die Voraussetzungen der Regelungen nach § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) und c) FVG. Es wird ausgeführt,

⁷¹⁹ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 199.

⁷²⁰ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 199.

⁷²¹ Vgl. AEAO zu § 60a, Nr. 3; § 60a AO hat keine Klarstellung durch das JStG 2020 erfahren.

dass sich Organisationen mit Sitz in der EU oder im EWR in das Zuwendungsempfängerregister aufnehmen lassen können, wenn sie Spenden aus Deutschland erhalten.⁷²² Die Formulierung entspricht grundsätzlich der Antragsmöglichkeit im Sinne von § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG. Die Aufnahme wird jedoch unter die Voraussetzung gestellt, dass die Organisationen Spenden aus Deutschland erhalten. Dies ist eben keine Voraussetzung für die Aufnahme auf Antrag gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. c) FVG. Spenden aus Deutschland erhalten zu haben, ist die Voraussetzung für die Prüfung der Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts für die Zwecke von § 50 Abs. 1 EStDV im Sinne von § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG. Diese Regelung sieht jedoch keinen Weg vor, durch den sich eine Organisation in das Zuwendungsempfängerregister aufnehmen lassen könnte. Dem Wortlaut der Regelung in § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG ist nicht zu entnehmen, dass auf dessen Grundlage Daten einer geprüften Körperschaft in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen würden oder werden könnten. Die Zusammennennung der erhaltenen Spende aus Deutschland und der daraus folgenden Möglichkeit, in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen zu werden, zeugt jedoch von der Absicht des Gesetzgebers, die Aufnahme stets von der Prüfung im anlassgebundenen Verfahren abhängig zu machen.

Aufgrund der Unklarheiten in der Gesetzesbegründung und der wenig systematisch angepassten Regelungen lässt sich über das Vorhaben des Gesetzgebers an dieser Stelle nur mutmaßen. Auch wenn viele Argumente anhand des Gesetzeswortlauts für ein unabhängiges Prüfungsverfahren auf Antrag sprechen, kann davon ausgegangen werden, dass die Verwaltungspraxis hier von einer nachgelagerten Aufnahmemöglichkeit ausgehen wird.

Unabhängig davon, in welche Richtung sich die Verwaltungspraxis oder eine gesetzgeberische Klarstellung zur oben geschilderten Thematik entwickeln sollten, ist die aktuelle Gestaltung bezüglich der Aufnahme ausländischer Körperschaften in das Zuwendungsempfängerregister wenig effizient ausgestaltet. Die Regelung in § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. b) FVG enthält keinen ausdrücklichen Modus zur unmittelbaren Erfassung der Daten einer geprüften ausländischen Körperschaft im Zuwendungsempfängerregister, sodass das Bundeszentralamt für Steuern bei Ausbleiben eines entsprechenden Antrags für jede Spende an eine bestimmte

⁷²² Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 195.

ausländische Körperschaft die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts grundsätzlich erneut unabhängig prüfen muss.

Wünschenswert erscheint es grundsätzlich, eine anlassbezogene Aufnahme in das Zuwendungsempfängerregister dahingehend auszugestalten, die Prüfung der ausländischen Körperschaft davon abhängig zu machen, dass diese einer Aufnahme in das Register zustimmt oder über die Aufnahme in das Zuwendungsempfängerregister in Kenntnis gesetzt wird und die Möglichkeit erhält, dieser innerhalb einer angemessenen Frist zu widersprechen. Daneben könnte die Möglichkeit zur Aufnahme auf Antrag einer ausländischen Körperschaft erhalten bleiben, um den Zugang zum inländischen Spendenmarkt zu erleichtern.⁷²³

Dem Bundeszentralamt für Steuern fallen im Rahmen der Neuregelung in § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 Buchst. d), e) und f) FVG auch die Zuständigkeiten zu, den Abgleich der Verfassungsschutzberichte des Bundes und der Länder mit dem Inhalt der Zuwendungsempfängerregisters zu führen und das Ergebnis des Abgleichs der zuständigen Landesfinanzbehörde mitzuteilen, die erfassten Daten des Zuwendungsempfängerregisters für Zwecke des Sonderausgabenabzugs gemäß § 10b EStG bereitzustellen sowie Änderungsanträge zum Registerinhalt entgegenzunehmen und an die zuständige Finanzbehörde weiterzuleiten.

Insbesondere hinsichtlich ausländischer Körperschaften lassen die Neuregelungen den Aspekt des Prüfungsablaufs und des Zeitraums der Datenerfassung im Rahmen des Zuwendungsempfängerregisters offen.

Unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften können aufgrund eines Bescheids nach § 60a AO oder spätestens infolge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer in das Register aufgenommen werden. Im Rahmen der Veranlagung steuerpflichtiger Körperschaften zur Körperschaftsteuer werden die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts fortlaufend regelmäßig geprüft.

Im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaften können auf Antrag in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen werden, wenn sie im Inland fiktiv gemeinnützig sind.⁷²⁴ In Ermangelung einer inländischen Steuerpflicht und daraus folgend einer Veranlagung zur Körperschaftsteuer erfolgt bei diesen Körperschaften jedoch keine laufende Prüfung der

⁷²³ Siehe zu einem weiterführenden Reformvorschlag zur Erleichterung der Auslandsspende unten S. 233 ff.

⁷²⁴ *Kirchhain*, DStR 2021, 129; *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 60b Tz. 11.

Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts. Auch das Verfahren nach § 60a AO steht im Inland nicht steuerpflichtigen Körperschaften nicht zur Verfügung.⁷²⁵ Zum Zeitpunkt der Spende können zwar die satzungsmäßigen Anforderungen vollumfänglich geprüft werden. Eine Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung sowie der Mittelverwendung kann jedoch immer erst im Nachhinein erfolgen. Wie diese Prüfung erfolgen soll, hat der Gesetzgeber wohl mit der Aussicht darauf nicht geregelt, dass ausländische Körperschaften bereits die Anforderungen an die Satzung sowie den Inlandsbezug nicht erfüllen. Für ein zukunftsfähiges System des Zuwendungsempfängerregisters sollte hier nachgebessert werden.

Gemäß § 60b Abs. 1 AO werden in diesem Register lediglich Körperschaften geführt, die die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO oder von § 34g EStG erfüllen. Sobald im Rahmen der Veranlagung einer im Inland steuerpflichtigen Körperschaft festgestellt wird, dass diese Anforderungen nicht länger erfüllt sind, ist diese somit grundsätzlich nicht länger im Register zu führen. Diese Änderung wird gemäß § 60b Abs. 3 AO von den zuständigen Finanzämtern an das Bundeszentralamt für Steuern gemeldet.

Fraglich ist ebenfalls, wie lange eine ausländische Körperschaft im Zuwendungsempfängerregister verbleibt. Ebenso ist offen, ob eine ausländische Körperschaft nach Ablauf einer bestimmten Frist aus dem Register gelöscht wird oder eine Überprüfung der Anforderungen erfolgt. Wahrscheinlich erscheint hier, dass ohne eine Veranlassung durch Spendeneingang oder Antrag der Körperschaft keine erneute Prüfung durch das Bundeszentralamt für Steuern erfolgt.

Im Fall, dass eine ausländische Körperschaft mit Zeitablauf aus dem Zuwendungsempfängerregister ausscheidet und das Bundeszentralamt für Steuern seine Prüfungszuständigkeit nur anlassbezogen ausübt, müsste eine ausländische Körperschaft jeweils nach Ablauf der Frist dafür sorgen, eine, wenn auch nur symbolisch kleine, Spende aus Deutschland zu erlangen, um die Prüfung der Voraussetzungen und eine darauffolgende Aufnahme auf Antrag auszulösen.

Nach der gegenwärtigen Regelung hat das Zuwendungsempfängerregister lediglich deklaratorischen Charakter und entfaltet keine Publizitätswirkung.⁷²⁶ Aus der Registerführung kann somit kein Vertrauensschutz für die Nutzer der Informationen, etwa Spender oder

⁷²⁵ Vgl. AEAO zu § 60a, Nr. 3.

⁷²⁶ Hüttemann, npoR 2021, 121; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 8.273.

mittelzuwendende Körperschaften, folgen. Es werden lediglich die Ergebnisse gesetzlich angeordneter Prüfung öffentlich registriert. Nachweise über die Prüfungsergebnisse, auf die ein Vertrauensschutz gestützt werden kann, erfolgen weiterhin zwangsweise außerhalb des Registers.

dd) Zwischenergebnis

In seiner gegenwärtig geplanten Gestalt fungiert das Zuwendungsempfängerregister im Rahmen von Inlandsfällen lediglich als Informationsportal ohne Publizitätswirkung. Im Rahmen der Gemeinnützigkeitsprüfung von im Inland nicht steuerpflichtigen Körperschaften erfolgt eine begrüßenswerte Verlagerung der Prüfungszuständigkeit auf eine zentrale Stelle. In Bezug auf ausländische Körperschaften entfaltet das Zuwendungsempfängerregister dahingehend eine weitergehende Wirkung, als diese durch eine Aufnahme in das Register in die Lage versetzt werden, Zuwendungsbestätigungen nach amtlichem Vordruck im Sinne von § 50 Abs. 1 EStDV für erhaltene Zuwendungen auszustellen.

Neben zum Teil unklaren Formulierungen und unsystematischen Regelungsinhalten sind entscheidende Punkte im Verfahren des grenzüberschreitenden Spendenabzugs nicht adressiert worden. Die Sonderzuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern im Rahmen der Prüfung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts bei im Inland nicht steuerpflichtigen Körperschaften wird zwar die Gefahr divergierender Prüfungsergebnisse bezüglich einer Gesellschaft bei unterschiedlichen Spenderwohnsitzfinanzämtern beheben. Die Beibringungslast aller notwendigen Nachweise liegt jedoch weiterhin beim Spender. Dieser muss den Beweis lediglich nicht mehr bei seinem Wohnsitzfinanzamt, sondern beim Bundeszentralamt für Steuern erbringen. Die Hindernisse eines ausreichenden Nachweises bei grenzüberschreitenden Spenden bleiben ohne einen Anspruch des Spenders auf Kommunikation zwischen inländischen und ausländischen Finanzbehörden sowie die Ausschöpfung der Möglichkeiten der Amtshilfe ungeschmälert bestehen. Insgesamt wird sich die Lage für grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit nach deutschem Recht auch durch das zurzeit geplante Zuwendungsempfängerregister nicht merklich verbessern.

d) Sonstige Änderungen

Weitere Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts durch das JStG 2020 betreffen etwa eine Abschwächung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes durch neue Kooperationsregelungen im

Rahmen eines planmäßigen Zusammenwirkens gemeinnütziger Körperschaften sowie die ausdrückliche Ermöglichung gemeinnütziger Holdingstrukturen.⁷²⁷ Diese Änderungen führen zum Teil zu erheblichen Erleichterungen in der Praxis gemeinnütziger Körperschaften, sollen an dieser Stelle aufgrund des fehlenden Zusammenhangs mit unionsrechtlichen Vorgaben jedoch nicht tiefer behandelt werden.

Neben der Aufnahme des zulässigen Satzungszwecks der politischen Betätigung wurde auch der Vorschlag zu einer Neuregelung einer Ausstiegspauschale bei Aufgabe des steuerbegünstigten Status im JStG 2020 nicht umgesetzt. Der Entwurf sah vor, dass eine Körperschaft, die den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts nicht mehr entspricht, zum Ausstiegszeitpunkt eine einmalige Ausstiegspauschale in Höhe von 30 % des gemeinen Werts des Vermögens der Körperschaft zahlt, statt der rückwirkenden Nachversteuerung der aktuellen Regelung ausgesetzt zu sein.⁷²⁸ Diese Regelung hätte insbesondere zur Planbarkeit der Steuerfolgen eines Ausstiegs aus der Gemeinnützigkeit in der Praxis hilfreich sein können.

IV. Bestehende Verstöße gegen die grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

Der Gesetzgeber hat die zwingenden Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung im Rahmen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts umgesetzt. Dabei wurde das Rechtsgebiet jedoch nicht umfassend im Sinne einer Öffnung der Gemeinnützigkeit für grenzüberschreitende Fälle reformiert. Die Vorgaben wurden stattdessen mit dem kleinstmöglichen Einschlag in das nationale Recht eingearbeitet. Parallel zu dieser Implementierung hat der deutsche Gesetzgeber versucht, die den Mitgliedstaaten durch den EuGH ausdrücklich zugestandenen Gestaltungsfreiheiten auszuschöpfen, um den tatsächlichen Einfluss der Rechtsprechung zu begrenzen. Durch diese Praxis wurden nicht nur nicht alle Grundfreiheitsverstöße im nationalen Recht behoben, sondern auch neue Regelungen eingeführt, die einer erneuten Überprüfung durch den EuGH anhand der bereits bestehenden Aussagen nicht standhalten würden. Im Folgenden werden bestehende Verstöße gegen Unionsrecht im Rahmen des aktuellen nationalen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts dargestellt, ohne dass eine abschließende Aufzählung

⁷²⁷ Vgl. *Bott*, BB 2021, 414; *Exner*, npoR 2021, 63; *Hüttemann*, DB 2021, 72; *Kirchhain*, DStR 2021, 129; *Seer/Unger*, FR 2021, 564.

⁷²⁸ Stellungnahme des Bundesrates, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020), BR-Drucks. 503/20 v. 9.10.2020, S. 46.

aller Regelungen mit Bezug zu den Vorschriften des allgemeinen und des besonderen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts erfolgt, die gegen unionsrechtliche Vorgaben verstoßen.

1. Struktureller Inlandsbezug

Der Gesetzgeber hat sich im Rahmen der Einführung des Inlandsbezugs in § 51 Abs. 2 AO ausdrücklich darauf berufen, dass er lediglich die ausdrücklich durch die Rechtsprechung des EuGH bestätigte Regelungsbefugnis der Mitgliedstaaten ausschöpfe.⁷²⁹

Die Regelungsbefugnis, die der EuGH den Mitgliedstaaten zugesprochen hat, befähigt diese, eine hinreichend enge Verbindung zwischen den Körperschaften, die sie für die Gewährung bestimmter steuerlicher Vergünstigungen als gemeinnützig anerkennen, und den Tätigkeiten, die diese ausüben, zu verlangen.⁷³⁰ Der deutsche Gesetzgeber schlussfolgerte aus dieser Aussage im Rahmen des JStG 2009, dass der EuGH die Mitgliedstaaten dazu berechtigen wollte, eine Verbindung zwischen der steuerlichen Berücksichtigung der verfolgten Tätigkeiten und den Mitgliedstaaten vorauszusetzen, wie sie der Staatsentlastungsthese entspricht. In diesem Sinne beschränkt der Inlandsbezug in § 51 Abs. 2 AO die Förderungswürdigkeit auf Tätigkeiten, aus denen der Staat perspektivisch einen Nutzen ziehen kann – sei dies durch die unmittelbare Entlastung des Staatshaushalts durch die Förderung der im Inland ansässigen natürlichen Personen im Bereich von Staatsaufgaben oder zumindest durch eine Ansehensförderung der Bundesrepublik im Ausland.⁷³¹

In seinen Entscheidungen in den Rechtssachen Persche und Heukelbach hat der EuGH zwar formuliert, dass eine oben genannte hinreichend enge Verbindung verlangt werden darf. Die Mitgliedstaaten können die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen aufgrund der Gemeinnützigkeit jedoch nicht solchen Körperschaften vorbehalten, die in ihren jeweiligen Hoheitsgebieten ansässig sind und deren Tätigkeiten diese Mitgliedstaaten von bestimmten ihrer Aufgaben befreien können.⁷³² Die Befugnisse der Mitgliedstaaten, die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten einzuschränken, bezieht sich somit auf die Freiheit der inhaltlichen Bestimmung der steuerlich geförderten Tätigkeiten. Die Entscheidung darüber, die Verfolgung

⁷²⁹ Gesetzentwurf, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), BT-Drs. 16/10189 v. 2.9.2008.

⁷³⁰ EuGH Urt. v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

⁷³¹ Siehe zur Implementierung des Inlandsbezugs oben S. 159 ff.

⁷³² EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

welcher Zwecke durch die steuerliche Begünstigung gefördert werden kann, steht den Mitgliedstaaten im Rahmen ihres Ermessens frei, das sie im Einklang mit dem Unionsrecht ausüben müssen.⁷³³

Die Mitgliedstaaten sind im Rahmen dieses Ermessens zwar nicht gezwungen, die Fördertätigkeiten im Sinne der ausdrücklichen Unionsziele des AEUV durch eine Steuervergünstigung zu fördern. Wenn entsprechende Zwecke jedoch durch das nationale Recht berücksichtigt werden, darf eine solche Regelung keinen beschränkenden Inlandsbezug aufweisen, der ein rechtliches oder steuerliches Hindernis für die Verfolgung dieser Ziele darstellt.⁷³⁴ Ein umfassender und für alle steuerlich berücksichtigten Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts geltender Inlandsbezug entspricht somit jedenfalls nicht den Vorgaben der Rechtsprechung des EuGH über die nicht durch Unionsrecht beschränkten Regelungsbefugnisse der Mitgliedstaaten bezüglich solcher Zwecke, die Unionszielen des AEUV entsprechen.⁷³⁵

Darüber hinaus verstößt der strukturelle Inlandsbezug auch durch seine Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Körperschaften gegen unionsrechtliche Vorgaben. Nach dem Wortlaut von § 51 Abs. 2 AO besteht zwar keine Ungleichbehandlung zwischen im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland ansässigen und ausländischen Körperschaften. Beide müssen für den Fall, dass sie ihre Zwecke im Ausland verwirklichen, natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, fördern oder durch ihre Tätigkeit neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen können. Der einheitliche Wortlaut des Inlandsbezugs, der inländische und ausländische Körperschaften gleichermaßen erfasst, enthält für sich gesehen keine unionsrechtlich relevante Diskriminierung.⁷³⁶ Eine solche ergibt sich jedoch aus der Verwaltungsvorschrift, die lediglich für inländische Körperschaften eine Indizwirkung vorsieht, nach der stets davon ausgegangen wird, dass eine inländische Körperschaft den Inlandsbezug in seiner zweiten Alternative erfüllt.

Danach ist der mögliche Beitrag zum Ansehen Deutschlands im Ausland bei im Inland ansässigen Körperschaften „– ohne besonderen Nachweis – bereits dadurch erfüllt, dass sie sich

⁷³³ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁷³⁴ EuGH Urt. v. 10.3.2005, C-39/04, Slg. I 2005, 2068 – Laboratoires Fournier; v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt; vgl. *Hüttemann/Helios*, IStR 2008, 200; *Unger*, DStZ 2010, 154.

⁷³⁵ Vgl. *Unger*, DStZ 2010, 154.

⁷³⁶ Vgl. grds. *Martini* in: NK-GemR, § 51 AO Rn. 62.

personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke im Ausland beteiligen.⁷³⁷ Auf ausländische Körperschaften findet diese Indizwirkung keine Anwendung, sodass lediglich diese tatsächlich die Anforderungen des Inlandsbezugs erfüllen und nachweisen müssen.⁷³⁸ Die Beschränkung der Indizwirkung auf inländische Körperschaften führt somit zu einer erheblichen Benachteiligung ausländischer Körperschaften.

Soweit eine ausländische Körperschaft die sonstigen Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt, liegt eine Diskriminierung objektiv vergleichbarer Sachverhalte in der Benachteiligung der ausländischen Körperschaft aufgrund ihrer fehlenden Ansässigkeit im Inland. Diese Diskriminierung auf der Grundlage eines Gegenleistungsverhältnisses zwischen der gemeinnützigen Tätigkeit und der Steuerentlastung widerspricht der ausdrücklichen Rechtsprechung des EuGH, wonach ein Mitgliedstaat die Gewährung solcher Vergünstigungen nicht Einrichtungen vorbehalten darf, die in seinem Hoheitsgebiet ansässig sind und deren Tätigkeiten ihn daher von bestimmten seiner Aufgaben entlasten können.⁷³⁹ Diese Rechtsprechung ist zwar zu einem Zeitpunkt ergangen, zu dem das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht keinen ausdrücklichen Inlandsbezug kannte. Da die Regelung in § 51 Abs. 2 AO jedoch auf dem gleichen Rechtfertigungsmuster beruht wie die den EuGH-Verfahren zugrundeliegenden Regelungen, kann die Einschätzung der Unionsrechtskonformität hier nicht anders ausfallen.⁷⁴⁰

Eine entsprechende Regelung, die im Ergebnis inländische und ausländische Körperschaften unterscheidet, hat der EuGH ausdrücklich für unionsrechtswidrig erkannt.⁷⁴¹ Ebenso verhält es sich im Rahmen des § 51 Abs. 2 AO. Die Ungleichbehandlung in den Nachweisanforderungen richtet sich im Ergebnis lediglich danach, ob die betrachtete Körperschaft inländisch oder ausländisch ist.⁷⁴²

⁷³⁷ AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 2 S. 3.

⁷³⁸ AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 3 S. 2.

⁷³⁹ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 10.2.2011, C-25/20, Slg. I 2011, 497 – Heukelbach.

⁷⁴⁰ Vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 501.

⁷⁴¹ EuGH Urt. v. 16.6.2011, C-10/10, Slg. I. 2011, 5416 – Kommission/Österreich.

⁷⁴² *Helios/Strehlke*, npoR 2013, 209.

In der Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Körperschaften durch die eingeschränkte Anwendung der Indizwirkung liegt somit ein Verstoß gegen Unionsrecht.⁷⁴³ Aufgrund des Geltungsvorrangs des Unionsrechts muss eine unionsrechtskonforme Auslegung dahingehend erfolgen, dass die Indizwirkung in gleichem Maß auch auf ausländische Körperschaften angewendet werden muss.⁷⁴⁴ In diesem Fall bliebe jedoch kein Sachverhalt gegeben, in dem der Inlandsbezug in Form seiner zweiten Variante nicht ohne weiteren Nachweis als erfüllt angesehen würde. Es verbleibt der Regelung somit kein unionsrechtskonformer Regelungsinhalt.

2. Anforderungen des nationalen Rechts bei ausländischen Körperschaften

Eine entscheidende Hürde für grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit ist, dass das nationale Gemeinnützigkeitsrecht einen ausländischen Gemeinnützigkeitsstatus nicht anerkennt und grundsätzlich verlangt, dass jede Körperschaft, die die Steuervorteile des deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts genießen will, alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts nach §§ 51 bis 68 AO erfüllt.⁷⁴⁵ Diese Voraussetzung behindert grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeiten darin, dass keine Rücksicht auf eventuell gegenläufige Bestimmungen in anderen Mitgliedstaaten genommen wird, was die Erlangung eines Gemeinnützigkeitsstatus in mehreren Mitgliedstaaten ausschließen kann. Selbst wenn keine Vorgaben seitens des Herkunftsstaates bestehen, die eine gleichzeitige gemeinnützige Anerkennung im Inland unmöglich machen, bedeutet die Anpassung der Satzung sowie der tatsächlichen Geschäftsführung an die Vorgaben der AO einen erheblichen Aufwand, der im Zweifelsfall außer Verhältnis zu den vereinnahmten Mitteln steht.⁷⁴⁶

Dieser Effekt des ‚Landlock‘⁷⁴⁷ könnte aufgrund der Behinderung grenzüberschreitender gemeinnütziger Betätigungen sowie Spenden gegen Unionsrecht verstoßen. Ein Verstoß gegen

⁷⁴³ Vgl. u.a.: FG Köln Urt. v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653; *Bornemann*, jM 2015, 342; *Förster*, DStR 2013, 1516; *Helios/Strehlke*, npoR 2013, 209; *Jasper/Stark*, npoR 2014, 301; *Kirchhain*, DStR 2013, 2141; *Musil* in: HHSp, AO § 51 Rn. 54 f.; *Musil* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 63 AEUV Rn. 127; *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2012, 261; *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 51 Tz. 8 mwN; *Unger*, DStZ 2010, 154; *Weitemeyer/Bornemann*, FR 2016, 437.

⁷⁴⁴ *Förster*, DStR 2013, 1516.

⁷⁴⁵ Vgl. *Förster*, DStR 2013, 1516; *Helios/Strehlke*, npoR 2013, 209; *Hüttemann* in: FS Lüdicke, S. 337 f.; *Schienze-Ohletz*, BB 2018, 221; *Schmidt*, Europäische Gemeinnützigkeit, S. 138 ff.; Taxation of cross-border philanthropy in Europe after Persche and Stauffer, From landlock to free movement?, abrufbar unter: <https://efc.issuelab.org/resources/18545/18545.pdf> (zuletzt abgerufen 8.12.2022).

⁷⁴⁶ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.164.

⁷⁴⁷ Vgl. Taxation of cross-border philanthropy in Europe after Persche and Stauffer, From landlock to free movement?, abrufbar unter: <https://efc.issuelab.org/resources/18545/18545.pdf> (zuletzt abgerufen 8.12.2022).

die Vorgaben der Grundfreiheiten kann dann vorliegen, wenn eine Diskriminierung zwischen inländischen und ausländischen Körperschaften besteht. Eine Diskriminierung könnte in einer Ungleichbehandlung dieser vergleichbaren Gruppen bestehen. Der Kerngedanke, der der uneingeschränkten Prüfung ausländischer Körperschaften anhand der nationalen Regelungen zugrunde liegt, ist jedoch die Gleichbehandlung aller Körperschaften. Eine Körperschaft, die im Inland die Steuervorteile des Gemeinnützigkeitsrechts nutzen will, muss unabhängig davon, ob sie im Inland ansässig ist oder nicht, die Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts nach §§ 51 bis 68 AO erfüllen. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass in dieser Gleichbehandlung keine Diskriminierung besteht.⁷⁴⁸

Eine Beschränkung der Grundfreiheiten kann jedoch auch dann vorliegen, wenn die Ausübung der durch die Grundfreiheiten gewährleisteten Rechte durch eine mitgliedstaatliche Maßnahme weniger attraktiv gemacht wird und diese Maßnahme damit geeignet ist, grenzüberschreitendes Wirtschaften unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potenziell zu behindern.⁷⁴⁹ Die Anforderungen an Satzung und tatsächliche Geschäftsführung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts bilden für ausländische Körperschaften eine erhebliche Anpassungshürde, sodass die Pflicht dieser Körperschaften, alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts zu erfüllen, in erhöhtem Maß geeignet ist, die Ausübung etwa der Niederlassungs- oder der Kapitalverkehrsfreiheit weniger attraktiv zu machen und grenzüberschreitendes Wirtschaften zu behindern.

Die Beschränkung der Grundfreiheiten durch die aus den oben genannten Pflichten erwachsenden Nachweisanforderungen ist jedoch aus dem zwingenden Grund des Allgemeininteresses in Form der Sicherung der Steueraufsicht gerechtfertigt.⁷⁵⁰ Es steht den Mitgliedstaaten frei festzulegen, unter welchen Voraussetzungen sie die Steuervorteile aufgrund der Gemeinnützigkeit gewähren, solange sie diese Voraussetzungen diskriminierungsfrei ausgestalten und anwenden.⁷⁵¹ Darüber hinaus sind die Mitgliedstaaten nicht dazu verpflichtet, einen ausländischen gemeinnützigen Status des Herkunftsstaates einer Körperschaft im Inland

⁷⁴⁸ Vgl. BFH Urt. v. 17. 9. 2013, I R 16/12, BStBl. II 2014, 440.

⁷⁴⁹ EuGH Urt. v. 11.6.1974, Rs. 8/74, NJW 1975, 515 – Dassonville; v. 23.2.2006, C-513/03, Slg. I 2006, 1981 – Hiltten-van der Heijden; Schlussanträge GA Mengozzi v. 14.10.2008, C-318/07, CELEX 62007CC0318 – Persche mwN; *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, Die Europäische Union, § 10 Rn. 13.

⁷⁵⁰ Vgl. EuGH Urt. v. 20.2.1979, Rs. 120/78, CELEX 61978CJ0120 – Cassis de Dijon; v. 10.3.2005, C-39/04, Slg. I 2005, 2068 – Laboratoires Fournier; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 30.6.2011, C-269/09, Slg. I 2011, 5711 – Meilicke II.

⁷⁵¹ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

anzuerkennen. Die Prüfung der Gemeinnützigkeit inländischer und ausländischer Körperschaften richtet sich ausschließlich nach dem Recht des Mitgliedstaates, in dem die Steuervergünstigung begehrt wird.⁷⁵² Es entspricht danach dem Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, dass diese auch bestimmen können, welche Nachweise erforderlich sind, um etwa die Steuervorteile des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts zu erlangen.⁷⁵³

Eine grundsätzlich gerechtfertigte Beschränkung der Grundfreiheiten muss des Weiteren verhältnismäßig sein. Die Maßnahme muss dahingehend geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was dazu erforderlich ist.⁷⁵⁴ Die Versagung der Steuervorteile des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts geht dann über das zur Sicherstellung der wirksamen Steueraufsicht Erforderliche hinaus, wenn die Regelungen, denen eine ausländische Körperschaft in ihrem Herkunftsstaat unterliegt, denen des Aufnahmemitgliedstaates sowohl in der Zielrichtung als auch im Schutzniveau gleichen.⁷⁵⁵ Die Befolgung einer insoweit vergleichbaren Regelung darf nicht aus rein formalistischen Gründen durch die Finanzverwaltung im Inland ignoriert werden,⁷⁵⁶ die sich darauf beruft, einen ausländischen Status und diesbezügliche Nachweise nicht anzuerkennen. Nach der Rechtsprechung des EuGH muss eine Abweichung von nationalen formalen Anforderungen jedenfalls dann unbeachtlich sein, wenn entsprechende Voraussetzungen im Ausland vorliegen.⁷⁵⁷

Es kann somit insbesondere nicht verlangt werden, dass ausländische Körperschaften ihre Nachweise in Form eines inländischen Vordrucks oder Musters vorlegen, solange den vorgebrachten Nachweisen ein entsprechender Inhalt zu entnehmen ist, der der Steuerbehörde eine klare und genaue Prüfung ermöglicht.⁷⁵⁸

Soweit keine entsprechenden Regelungen im Ausland vorliegen, sind die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen an ausländische Körperschaften grundsätzlich als verhältnismäßig und nicht als Verstoß gegen die unionsrechtlichen Vorgaben anzusehen.

⁷⁵² EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁷⁵³ EuGH Urt. v. 30.6.2011, C-269/09, Slg. I 2011, 5711 – Meilicke II.

⁷⁵⁴ EuGH Urt. v. 10.2.2009, C-110/05, Slg. I 2009, 568 – Kommission/Italien mwN.

⁷⁵⁵ Vgl. Förster, DStR 2013, 1516; im Ergebnis Schmidt, Europäische Gemeinnützigkeit, S. 271.

⁷⁵⁶ EuGH Urt. v. 30.6.2011, C-269/09, Slg. I 2011, 5711 – Meilicke II.

⁷⁵⁷ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁷⁵⁸ EuGH Urt. v. 10.3.2005, C-39/04, Slg. I 2005, 2068 – Laboratoires Fournier; v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 30.6.2011, C-269/09, Slg. I 2011, 5711 – Meilicke II; BFH, Urt. v. 21.1.2015 – X R 7/13, BStBl. II 2015, 588; FG Niedersachsen Beschl. v. 4.5.2020 – 6 K 53/18, EFG 2021, 1085, in Revision offengelassen vgl. BFH Urt. v. 18.8.2022 – V R 15/20, IStR 2023, 104; vgl. Schmidt, Europäische Gemeinnützigkeit, S. 348.

3. Mittelzuwendung

Ein Wertungswiderspruch zu den oben gerechtfertigten Anforderungen an ausländische Körperschaften besteht im Rahmen der Mittelzuwendung nach § 58 Nr. 1 AO.⁷⁵⁹

Die Rechtfertigung der ausreichenden Steueraufsicht bezieht sich darauf, dass ein Steuervorteil im Inland nur dann gewährt werden kann, wenn allen Voraussetzungen des allgemeinen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts entsprochen wird. Eine Abstufung der Anforderungen erfolgt nicht, sodass jede Regelung zu Satzung und Geschäftsführung essenziell ist. Entsprechend ist es aufgrund der Neuregelung in § 58 Nr. 1 AO nicht länger möglich, eine Spende an eine ausländische Körperschaft, die im Inland beschränkt steuerpflichtig ist, über die Praxis einer indirekten Auslandsspende⁷⁶⁰ steuerlich geltend zu machen, ohne dass die Empfängerkörperschaft selbst im Inland steuerbegünstigt ist. Diese Anforderung entspricht dem Maßstab der Rechtfertigung zur Sicherung der Steueraufsicht.

Anders ist dies jedoch, wenn die Empfängerkörperschaft im Inland nicht steuerpflichtig ist. In diesem Fall kann eine inländische Körperschaft ihre Mittel gemäß § 58 Nr. 1 AO an die Empfängerkörperschaft weitergeben, ohne dass letztere alle Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen muss. Ausreichend ist, dass die Rechtsform der ausländischen Empfängerkörperschaft einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des KStG entspricht und dass ausreichend nachgewiesen wird, dass die empfangenen Mittel zu steuerbegünstigten Zwecken im Sinne der AO verwendet werden.⁷⁶¹

Im Fall einer direkten Spende an eine ausländische Körperschaft macht es keinen Unterschied, ob diese im Inland steuerpflichtig ist oder nicht. In jedem Fall muss der Spender die Erfüllung aller Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts durch die Empfängerkörperschaft nachweisen. Eine im Inland beschränkt steuerpflichtige Körperschaft muss gemäß § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG selbst steuerbegünstigt sein. Eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft muss im Inland gemäß § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG fiktiv steuerbegünstigt sein.

Es muss somit bei einer indirekten Spende an eine im Inland nicht steuerpflichtige Empfängerkörperschaft mit der Mittelverwendung nur ein Bruchteil des Prüfungsprogramms des

⁷⁵⁹ Vgl. *Helios/Strehlke*, npoR 2013, 209.

⁷⁶⁰ Eine solche indirekte Auslandsspende erfolgt durch die Spende an eine im Inland steuerbegünstigte Körperschaft, welche ihre Mittel im Rahmen des § 58 Nr. 1 AO unschädlich an Körperschaften im Ausland weitergeben kann. Vgl. oben S. 184 f.

⁷⁶¹ AEAO zu § 58, Nr. 1 Abs. 2.

allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts nachgewiesen werden. Ein Nachweis der Erfüllung der sonstigen Anforderungen an die Satzung sowie die tatsächliche Geschäftsführung der ausländischen Körperschaft entfällt.⁷⁶²

Ob diese Ungleichbehandlung zwischen direkter und indirekter Auslandsspende an eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft jedoch einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten darstellt, ist fraglich.⁷⁶³

Zunächst ist festzustellen, dass keine Diskriminierung aufgrund des Sitzes einer Körperschaft vorliegt. Alle Körperschaften, die eine steuerlich berücksichtigte Spende direkt von einem inländischen Spender erhalten wollen, müssen alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Alle Körperschaften, die lediglich eine indirekte Spende durch eine Zuwendung von einer im Inland als gemeinnützig anerkannten Körperschaft erhalten, müssen nur die Mittelverwendung im Sinne von § 58 Nr. 1 AO nachweisen.

Die oben festgestellte Beschränkung aufgrund der Pflicht, alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts nach §§ 51 bis 68 AO zu erfüllen, ist grundsätzlich gerechtfertigt. Die Nachweiserleichterung im Rahmen der Mittelzuwendung durch eine inländische gemeinnützige Körperschaft stellt zu diesen strengen Anforderungen eine Vereinfachung dar. Eine Beschränkung im Sinne eines Eingriffs liegt in der Regelung des § 58 Nr. 1 AO somit nicht vor.

Der Gesetzgeber bringt durch diese Regelung jedoch die Wertung zum Ausdruck, dass auf die strikten Anforderungen für Satzung und Geschäftsführung bei Mittelabfluss ins Ausland verzichtet werden kann. Die Wertung des § 58 Nr. 1 AO enthält, dass es für die Sicherstellung der ausreichenden Steueraufsicht nicht erforderlich ist, dass eine im Inland nicht steuerpflichtige Empfängerkörperschaft diese Anforderungen ebenfalls umfassend erfüllt, solange die Mittel durch eine im Inland gemeinnützige Körperschaft weitergegeben werden und diese somit die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen erfüllt. Die essenzielle Anforderung ist lediglich die Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke.

Wenn sodann das Verfahren der indirekten Spende mit Zwischenschaltung einer im Inland gemeinnützigen Körperschaft gegenüber einer direkten Spende an jeweils eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft keinen Mehrwert bezüglich des Bedürfnisses der ausreichenden

⁷⁶² Eine entsprechende Regelung enthält § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG.

⁷⁶³ So im Ergebnis *Schmidt*, Europäische Gemeinnützigkeit, S. 274 f.

Steueraufsicht bringt, kann der Gesetzgeber sich auf diese nicht zur Rechtfertigung der strengen Anforderungen der fiktiven Gemeinnützigkeit nach § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG berufen.

Die zwischengeschaltete inländische gemeinnützige Körperschaft bietet der Finanzbehörde die Möglichkeit, diese in Haftung zu nehmen, falls die zugewendeten Mittel bei der Empfängerkörperschaft im Ausland nicht nach den Vorgaben des § 58 Nr. 1 AO verwendet werden oder eine entsprechende Verwendung nicht ausreichend nachgewiesen wird. Ebenso kann die Finanzbehörde jedoch einem Spender, der die Mittel direkt an eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft zuwendet, den Steuerabzug versagen, wenn die Mittelverwendung im Ausland nicht ausreichend nachgewiesen ist. Ein erhöhtes Risiko des Steuerausfalls oder des Missbrauchs aufgrund mangelnder Kontrollmöglichkeiten kann somit bei einer Direktspende nicht angenommen werden. Auch die Vermittlung der Gemeinnützigkeit durch die Satzung und die Geschäftsführung der inländischen Gesellschaft hat zumindest dann keinen Effekt, wenn die von einem Spender erhaltenen Mittel in vollem Umfang an eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft weitergegeben werden.

Es lässt sich mithin kein Mehrwert für die Steueraufsicht durch das Modell der indirekten gegenüber der direkten Auslandsspende feststellen. Die Anforderung der fiktiven Steuerbegünstigung ist somit aufgrund der Wertung des § 58 Nr. 1 AO nicht erforderlich, um eine effektive Steueraufsicht im Rahmen der Mittelweitergabe an eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft sicherzustellen, und damit unverhältnismäßig.

Die Anforderungen in § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG verstoßen somit gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und müssen in unionsrechtskonformer Auslegung auf die Nachweiserfordernisse im Sinne von § 58 Nr. 1 AO reduziert werden.⁷⁶⁴

4. Regelungen mit Beschränkung auf inländische und im Inland steuerpflichtige Körperschaften

Ein offensichtlicher Verstoß gegen unionsrechtliche Vorgaben besteht in einzelsteuergesetzlichen Regelungen, die im Rahmen eines Verweises auf das allgemeine Gemeinnützigkeitsrecht ausdrücklich eine inländische Körperschaft voraussetzen. Eine solche Einschränkung enthalten insbesondere § 44a Abs. 4, 7 EStG, § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG sowie § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG.⁷⁶⁵

⁷⁶⁴ Vgl. im Ergebnis *Schmidt*, Europäische Gemeinnützigkeit, S. 276.

⁷⁶⁵ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.163.

Darüber hinaus enthält das nationale Gemeinnützigkeitsrecht sowohl ältere als auch durch das JStG 2020 neu eingeführte Regelungen, die lediglich steuerbegünstigte Körperschaften in ihren Adressatenkreis einbeziehen. Durch diese Regelungen werden im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaften effektiv ausgeschlossen. Ihnen steht die gemeinnützige Steuerbegünstigung mangels inländischer Steuerpflicht nicht offen. Ein Verweis auf die Möglichkeit der fiktiven Gemeinnützigkeit der erfassten Körperschaften im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG besteht in diesen Regelungen nicht.

Die steuerlich unschädlichen Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften nach § 58 Nr. 3 und 5 AO setzen voraus, dass die jeweilige Empfängerkörperschaft eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

Von einer entsprechenden Regelung ist im Rahmen des durch das JStG 2020 neu eingefügten § 57 Abs. 3 und 4 AO auszugehen. Der Wortlaut von § 57 Abs. 3 AO umfasst zwar Körperschaften, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen. Nach dem Anwendungserlass bedeutet planmäßiges Zusammenwirken im Sinne der Regelung jedoch das gemeinsame, inhaltlich aufeinander abgestimmte und koordinierte Wirken von zwei oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften.⁷⁶⁶ Die Regelung in § 57 Abs. 4 AO ist ausdrücklich auf das Halten und das Verwalten von Anteilen an ausschließlich steuerbegünstigten Körperschaften beschränkt.

Auch der Wortlaut der Regelung der Vermögensbindung in § 55 Abs. 1 S. 4 AO ist in diesem Sinne eingeschränkt. Der Anwendungserlass bestätigt dies dahingehend, dass neben juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sowie beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG in Betracht kommen.⁷⁶⁷

Das Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG findet nach seinem Wortlaut nur Anwendung auf nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen oder juristische Personen des öffentlichen Rechts. Die entsprechende Richtlinie spricht von steuerbegünstigten Körperschaften.⁷⁶⁸

⁷⁶⁶ AEAO zu § 57, Nr. 5.

⁷⁶⁷ AEAO zu § 55, Nr. 27.

⁷⁶⁸ R 6.12 Abs. 3 EStR 2012.

Im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaften sind ebenfalls nicht von der Regelung in § 3 Nr. 26 und 26a EStG erfasst.

Diese umfassende Diskriminierung der im Inland nicht steuerpflichtigen Körperschaften ist unionsrechtswidrig. Eine Rechtfertigung ist nicht ersichtlich.⁷⁶⁹

5. Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

Ein Verstoß gegen Unionsrecht besteht auch im gegenwärtigen Ausschluss von im Inland nicht steuerpflichtigen Körperschaften von der Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gemäß § 60a AO.⁷⁷⁰ Nach der Verwaltungsanweisung kann eine Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen lediglich im Zusammenhang zu einer Körperschaftsteuerveranlagung erfolgen. Eine Feststellung nach § 60a AO ist somit für Körperschaften ausgeschlossen, die im Inland nicht steuerpflichtig sind.

Dieser Ausschluss erschwert den Nachweis der Erfüllung der Anforderungen der satzungsmäßigen Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts erheblich gegenüber Sachverhalten mit im Inland steuerpflichtigen Körperschaften und führt damit zu einer unionsrechtswidrigen Diskriminierung ausländischer Körperschaften.⁷⁷¹

Ab Inkrafttreten des geplanten Zuwendungsempfängerregisters besteht jedoch die Möglichkeit der Prüfung und der Eintragung in diesem auch für im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaften, was die Diskussion um eine Öffnung des § 60a AO entschärft.

6. Ausschluss von Drittstaatenkörperschaften

Der umfassende Ausschluss von Drittstaatengesellschaften im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts kann ebenfalls gegen Vorgaben des Unionsrechts verstoßen. Durch die Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts im Nachgang der EuGH-Rechtsprechung wurden die erfassten Tatbestände grundsätzlich für grenzüberschreitende Sachverhalte geöffnet. Die zentralen Normen beschränken die erfassten Sachverhalte jedoch auf EU- bzw. EWR-Körperschaften.⁷⁷² Drittstaatenkörperschaften sind somit generell und unabhängig von

⁷⁶⁹ Vgl. *Helios/Strehlke*, npoR 2013, 209; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.163; *Kirchhain*, DStR 2013, 2141.

⁷⁷⁰ *Hüttemann*, DB 2014, 442; *Kirchhain*, DStR 2014, 289; *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO, § 60a Tz. 8; vgl. *Unger* in: *Gosch*, AO, § 60a Rn. 19.

⁷⁷¹ *Hüttemann*, DB 2014, 442; *Kirchhain*, DStR 2014, 289.

⁷⁷² Vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG.

der Erfüllung gemeinnützigkeitsrechtlicher Vorgaben von direkten und indirekten Steuervergünstigungen ausgeschlossen. Das Spendenrecht setzt für ausländische Körperschaften voraus, dass diese in einem EU- oder EWR-Staat ansässig sind, durch den Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet wird.⁷⁷³

Sachverhalte zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten unterfallen ebenfalls dem persönlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.⁷⁷⁴ Deren Beschränkung verstößt somit auch in diesem Verhältnis gegen das Unionsrecht. Da mit Drittstaaten regelmäßig kein Amtshilfeabkommen besteht, ist dieser Eingriff jedoch durch das Bedürfnis der wirksamen Steueraufsicht gerechtfertigt.⁷⁷⁵ Wenn mit dem betreffenden Drittstaat jedoch Abkommen bestehen, die eine ausreichende Steueraufsicht gewährleisten, kann dieser Rechtfertigungsgrund nicht durchgreifen. Zur Sicherstellung der ausreichenden Steueraufsicht in dem im Rahmen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch den deutschen Gesetzgeber vorausgesetzten Maß müsste sowohl den Anforderungen der Amtshilfe sowie der Unterstützung bei der Beitreibung im Sinne von § 10b Abs. 1 S. 3 bis 5 EStG in Zielrichtung und Schutzniveau entsprochen werden.⁷⁷⁶

In diesem Sinne ist ein DBA, das eine große Auskunftsklausel vorsieht, als der Amtshilferichtlinie entsprechend anzusehen, da es einen ausreichenden Auskunftsanspruch für inländische Finanzbehörden und damit eine Verifikationsmöglichkeit beinhaltet, um Angaben der Steuerpflichtigen zu prüfen.⁷⁷⁷ Hilfe bei der Beitreibung ist darüber hinaus notwendig, um im Haftungsfall die ausländische Körperschaft als Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen.⁷⁷⁸

Der Ausschluss einer Körperschaft von den Steuerbefreiungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und ist unionsrechtswidrig, wenn diese Körperschaft in einem Drittstaat ansässig ist, mit dem ein Abkommen bezüglich der Amtshilfe sowie der Unterstützung bei der Beitreibung besteht.

⁷⁷³ Vgl. § 10b Abs. 1 S. 3-5 EStG.

⁷⁷⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 10.4.2014, C-190/12, CELEX 62012CJ0190 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company; v. 3.10.2013, C-282/12, CELEX 62012CJ0282 – Itelcar.

⁷⁷⁵ Förster, BB 2011, 663; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.154.

⁷⁷⁶ FG Köln, Urt. v. 15. 1. 2014 – 13 K 3735/10, EFG 2014, 667; Förster, BB 2011, 663; Schmidt, Europäische Gemeinnützigkeit, S. 360 f.

⁷⁷⁷ BFH Urt. v. 17.11.2015 – VIII R 27/12, BStBl. II 2016, 539; v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, BStBl. II 2022, 263; v. Proff, IStR 2009, 371 mwN.

⁷⁷⁸ Förster, BB 2011, 663.

7. Zwischenergebnis

Die Implementierung der durch die Rechtsprechung des EuGH ausgearbeiteten unionsrechtlichen Vorgaben für das nationale Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht hat sich darauf beschränkt, eine europäische Öffnung nur so weit wie zwingend nötig zuzulassen. Gleichzeitig wurde durch gesetzgeberische Abwehrmaßnahmen sichergestellt, die Auswirkungen dieser Öffnung so minimal wie möglich zu halten. Es bestehen weiterhin kein umfassendes Konzept und kein praktikables System für grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeiten.

Die Regelungen des JStG 2020 sollen dem Sektor gemeinnütziger Körperschaften und ihren Unterstützern einen neuen Anstoß geben.⁷⁷⁹ In der Gesetzesbegründung heißt es:

„Ziel von Gesetzgebung und Politik muss es sein, die erforderliche Rechtssicherheit und Gleichbehandlung verschiedener zivilgesellschaftlicher Akteure sicherzustellen. So stärken wir die Möglichkeiten für BürgerInnen, sich für das Gemeinwohl zu engagieren[,] und die Vielfalt der zivilgesellschaftlichen Organisationen.“⁷⁸⁰

Die politische Entscheidung ist in ihrer Zielrichtung als Förderung der Entwicklung der Zivilgesellschaft in jedem Fall willkommen zu heißen. Sie kann sich jedoch nur auf Beteiligte im Inland beziehen. Im JStG 2020 wurde die Förderung der Entwicklung einer europäischen Zivilgesellschaft im Rahmen eines eilig umgesetzten Flickenteppichs an Reformen nicht berücksichtigt und durch die Anpassungen in § 58 AO noch behindert. Zu einer Anpassung des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts an den zunehmend internationalisierten Sachverhalt gemeinnütziger Tätigkeit in Europa ist es somit nicht gekommen. Es bleibt abzuwarten, inwiefern das Potenzial des Zuwendungsempfängerregisters in den kommenden Jahren auch für ausländische gemeinnützige Körperschaften genutzt werden kann.

Obwohl das Gemeinnützigkeitsrecht seit den einschlägigen EuGH-Entscheidungen mehrfach reformiert wurde, hat der Gesetzgeber nicht alle Verstöße gegen die unionsrechtlichen Vorgaben beseitigt. Im deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht bestehen weiterhin weitreichende Verstöße gegen unionsrechtliche Vorgaben. Diese sind sowohl in Regelungen enthalten, die noch immer nicht an die Rechtsprechung des EuGH angepasst wurden, als auch

⁷⁷⁹ *Kirchhain*, DStR 2021, 129.

⁷⁸⁰ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, u.a. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 - JStG 2020), BT-Drs. 19/25160 v. 10.12.2020, S. 182.

in solchen, die erst kürzlich durch das JStG 2020 eingeführt wurden. Es besteht somit anhaltender Reformbedarf im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts.

D. Reform

Im Folgenden werden Ziele für eine Weiterentwicklung des nationalen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts formuliert und entsprechende Reformvorschläge entwickelt. Diese sollen sich nicht ausschließlich in der weiteren Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben erschöpfen und eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung des nationalen Rechts sicherstellen.

Wenn eine durch die Anpassung an die Vorgaben der Grundfreiheiten geleitete Gleichbehandlung inländischer und ausländischer zivilgesellschaftlicher Akteure auch ein notwendiges Durchgangsstadium ist, kann sie allein nicht die Beseitigung von Hürden für grenzüberschreitendes gemeinnütziges Engagement in und aus Europa leisten. Diesem Ziel sollte sich die zukünftige Reform des nationalen Rechts verschreiben, indem es zunächst die bestehenden Behinderungen grenzüberschreitender Sachverhalte abbaut und sich vom Gedanken der Staatsentlastung als Leistungsmaxime des Gemeinnützigkeitsrechts löst. Ziel sollte eine zukunftsgerichtete Anpassung des Gemeinnützigkeitsrechts an eine sich entwickelnde europäische Zivilgesellschaft sein. Hier sollte die Möglichkeit genutzt werden, die reaktive Rolle des Gesetzgebers abzulegen, der bislang das Gerüst des Gemeinnützigkeitsrechts immer dort notdürftig flickt, wo es durch höchstrichterliche Rechtsprechung notwendig geworden ist.

Die dargestellten Verstöße des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts gegen Unionsrecht sind, unabhängig davon, ob sie durch das JStG 2020 eingeführt worden sind oder bereits länger bestehen,⁷⁸¹ durch den Gesetzgeber einheitlich zu beheben.

Die Regelungen des allgemeinen und des besonderen Gemeinnützigkeitsrechts, die auf inländische oder im Inland steuerpflichtige Körperschaften beschränkt sind, sollten grundsätzlich dahingehend angepasst werden, diese Eingrenzung durch die Anforderung zu ersetzen, dass eine Körperschaft die Anforderungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt.

Es muss somit grundsätzlich sichergestellt werden, dass jede Körperschaft, die in einem Staat ansässig ist, in Bezug zu dem die ausreichende Steueraufsicht gewährleistet ist, sich auf alle

⁷⁸¹ Siehe oben S. 207 ff.

Rechtsfolgen des besonderen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts berufen kann, solange sie alle Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt.

I. Inlandsbezug und gemeinnützige Zwecke

Von einem anhaltenden Versuch, das nationale Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht durch renationalisierende Eingriffe gegen einen europäischen Einfluss abzusichern, sollte abgesehen und die Regelung des Inlandsbezugs in § 51 Abs. 2 AO und gleichlautende Regelungen sollten ersatzlos gestrichen werden.

Die Befugnis des nationalen Gesetzgebers zur Regelung des Gemeinnützigkeitsrechts sollte im Rahmen der gemeinnützigen Zwecke ausgeübt werden. Hier hat der EuGH die verbleibende Regelungsbefugnis der Mitgliedstaaten bezüglich des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts gesehen. Die Ausrichtung der steuerlichen Berücksichtigung gemeinnütziger Tätigkeiten am Interesse der Allgemeinheit sollte durch die Mitgliedstaaten somit nicht im Bereich der Zweck erfüllungsmodalitäten, sondern unmittelbar durch die Bestimmung der inhaltlichen förderungswürdigen Zwecke erfolgen.⁷⁸²

Diese dem Gesetzgeber verbleibenden Regelungsfreiräume sollten im Rahmen der gemeinnützigen Zwecke jedoch nicht dahingehend ausgenutzt werden, sie im Rahmen eines tätigkeitsbezogenen Inlandsbezugs in nationalisierbare und unionsrechtlich überformte Förderzwecke aufzuteilen.⁷⁸³ Zunächst müssten dazu die Zwecke identifiziert werden, die aufgrund ihrer fehlenden Nähe zu politischen Zielen der Union einer Nationalisierung grundsätzlich offenstehen. Unter diesen Zwecken wiederum zu entscheiden, welche Zweckförderung lediglich im nationalen Rahmen im Interesse der Allgemeinheit liegt, verfolgt mit der gesetzlichen Nationalisierung dieser steuerbegünstigten Zwecke zum einen eine Zielrichtung, die der Entwicklung grenzüberschreitender zivilgesellschaftlicher Entwicklung entgegenwirkt. Zum anderen ist der Versuch der eindeutigen Trennung des Zweckkatalogs in inlandsbezogene und sonstige Zwecke wenig erfolgsversprechend.⁷⁸⁴ Nach welchen Kriterien eindeutig und überprüfbar entschieden werden kann, welche Zwecke lediglich dann im Interesse der Allgemeinheit sind, wenn sie im Inland gefördert werden oder der Zweck selbst einen Bezug zum Inland aufweist,

⁷⁸² Vgl. *Heintzen*, FR 2008, 737: „Die Zwecke sind es, worauf es im Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht ankommt.“

⁷⁸³ Vgl. *Heintzen*, FR 2008, 737; a.A. *Schmidt*, Europäische Gemeinnützigkeit, S. 417.

⁷⁸⁴ Vgl. *Heintzen*, FR 2008, 737.

ist nicht ersichtlich. Die Aufteilungskriterien wären in hohem Maß subjektiv und schwierig zu erfassenden Änderungen im gesellschaftlichen Zeitgeist ausgesetzt.

Der Katalog der gemeinnützigen Zwecke sollte vielmehr in seinem Umfang auf ein Maß reduziert werden, das folgerichtig unionsrechtskonform umgesetzt werden kann.

II. Erweiterung des Zuwendungsempfängerregisters

Dem gegenwärtig geplanten Zuwendungsempfängerregister wohnt das Potenzial inne, die Regelungen und die Administrierung des Gemeinnützigkeitsrechts erheblich zu vereinfachen.

Durch eine Erweiterung der geplanten Regelungen bezüglich des Zuwendungsempfängerregisters könnte diesem eine bislang nicht vorgesehene Publizitätswirkung verliehen werden, was die Einführung eines einheitlich festgestellten Gemeinnützigkeitsstatus sicherstellen würde. Entscheidend ist an dieser Stelle, dass nur solche Körperschaften im Zuwendungsempfängerregister geführt werden dürften, die die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen und denen somit ein gemeinnütziger Status zugesprochen werden kann. Dafür ist es notwendig festzulegen, wann eine Körperschaft, die aufgrund einer Prüfung ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen wurde, aus diesem wieder ausscheidet. In diesem Fall könnten die Vertrauensschutzregelungen umfassend an den Inhalt des Zuwendungsempfängerregisters angepasst werden.

Eine Erweiterung in diesem Sinne würde dazu führen, dass die Regelungen zu Zuwendungsbestätigungen und Vertrauensschutz in den §§ 58a Abs. 2 und 63 Abs. 5 AO einheitlich auf den Inhalt des Zuwendungsempfängerregisters verweisen könnten. Die Befugnis, Zuwendungsbestätigungen auszustellen, sowie der daraus folgende Vertrauensschutz und der Vertrauensschutz im Sinne des § 58a Abs. 2 AO würden unmittelbar daraus folgen, dass die ausstellende oder Mittel empfangende Körperschaft im Zeitpunkt der Ausstellung der Bestätigung oder der Mittelzuwendung im Zuwendungsregister enthalten ist.

Darüber hinaus könnte das besondere Gemeinnützigkeitsrecht umfassend dahingehend angepasst werden, dass die einschlägigen Regelungen für die Voraussetzungen der Rechtsfolgen einheitlich auf das Zuwendungsempfängerregister und damit auf einen einheitlichen Status der Gemeinnützigkeit verweisen. Ein Umweg über die Veranlagung im Rahmen der Körperschaftsteuer sowie ein Verweis auf § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG würde entfallen. Voraussetzung für die Rechtsfolgen des besonderen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts wäre die

Führung der betroffenen Körperschaft im Zuwendungsempfängerregister, wofür die Voraussetzung wiederum die Erfüllung der Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts ist, sodass die Einzelsteuergesetze nicht mehr auf die AO oder das KStG verweisen müssten. Die Prüfungszuständigkeiten könnten im Sinne der aktuellen Regelungen zum Zuwendungsempfängerregister erhalten bleiben. Bei im Inland steuerpflichtigen Körperschaften werden die Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts durch das zuständige Finanzamt geprüft und an das Bundeszentralamt für Steuern gemeldet. Bei im Inland nicht steuerpflichtigen Körperschaften erfolgt diese Prüfung auf Antrag unmittelbar durch das BZSt.

Die auf den gemeinnützigen Status einer Körperschaft bezogene Publizitätswirkung des Zuwendungsempfängerregisters sollte jedoch auf im Inland steuerpflichtige Körperschaften begrenzt werden. Die Prüfung der fiktiven Gemeinnützigkeit bei Körperschaften, die im Inland nicht steuerpflichtig sind, sollte unter Anpassung der Spendenregelungen in diesen Fällen abgeschafft werden. Dafür wird im Folgenden eine Anpassung der direkten Auslandsspende an im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaften vorgeschlagen.

1. Anpassung der direkten Auslandsspende

Bezüglich der unionsrechtskonformen Anpassung der Nachweisanforderungen für eine direkte Auslandsspende an eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft besteht Reformbedarf. Diesem ließe sich unter der Annäherung des Verfahrens an die Vorgaben der Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO gerecht werden.

Im Fall einer direkten Spende muss durch den Spender die Erfüllung aller Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts durch die Empfängerkörperschaft nachgewiesen werden. Eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft muss im Inland gemäß § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG⁷⁸⁵ fiktiv steuerbegünstigt sein. Diese Nachweishürde für den Spender wurde auch durch die Reform im Rahmen des JStG 2020 nicht behoben.⁷⁸⁶ Die Anforderung der fiktiven Gemeinnützigkeit trägt erheblich zur Behinderung grenzüberschreitenden gemeinnützigen Engagements in Form von Spenden bei.⁷⁸⁷

⁷⁸⁵ In diesem Abschnitt sind stets § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG sowie die entsprechenden Regelungen in § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 Buchst. c) KStG und § 9 Nr. 5 Buchst. c) GewStG einheitlich gemeint.

⁷⁸⁶ Siehe oben S. 206 f.

⁷⁸⁷ Siehe oben S. 213 ff.

Das Nachweisverfahren für eine direkte Auslandsspende an eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft sollte unter Anlehnung an den mittelverwendungsbezogenen Ansatz im Rahmen von § 58 Nr. 1 AO vereinfacht werden. Das Ziel sollte sein, dass auch ein Spender im Fall einer direkten Spende an eine im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaft lediglich den Nachweis erbringen muss, den eine im Rahmen des indirekten Spendenverfahrens zwischen-geschaltete inländische Körperschaft bei der Mittelweitergabe an diese Empfängerkörperschaft erbringen müsste. Eine inländische gemeinnützige Körperschaft kann ihre Mittel gemäß § 58 Nr. 1 AO an eine im Inland nicht steuerpflichtige Empfängerkörperschaft weitergeben, ohne dass letztere alle Anforderungen des deutschen allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen muss. Notwendig, aber auch ausreichend ist, dass die Rechtsform der ausländischen Empfängerkörperschaft einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des KStG entspricht und dass ausreichend nachgewiesen wird, dass die empfangenen Mittel zu steuerbegünstigten Zwecken im Sinne der AO verwendet werden.⁷⁸⁸

Ausländische Körperschaften könnten infolge einer den oben genannten Anforderungen entsprechenden Anpassung von § 10b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 EStG sodann unter den gleichen Nachweisvoraussetzungen Mittel von inländischen gemeinnützigen Körperschaften im Sinne des § 58 Nr. 1 AO und Spenden gemäß § 10b EStG erhalten. Diese Neuregelung würde die Ungleichbehandlung zwischen diesen beiden Tatbeständen beseitigen und gleichzeitig eine Hürde im Rahmen grenzüberschreitender gemeinnütziger Tätigkeit Privater in Form von Spenden beseitigen, ohne ein Vorgehen und eine Nachweisstruktur zu schaffen, die nicht in der gegenwärtigen Regelung des § 58 Nr. 1 AO bereits vorhanden und der Verwaltung schon aus § 58 Nr. 1 AO a.F. bekannt ist.⁷⁸⁹

Zur weiteren Vereinfachung des Spendennachweisverfahrens unter Aufrechterhaltung der inhaltlichen Anforderungen könnte die Prüfung des Rechtsformvergleichs bei ausländischen Empfängerkörperschaften zentral durch das BZSt erfolgen, um divergierende Ergebnisse oder zumindest einen mehrfachen Prüfungsaufwand bei Spenden verschiedener Spender an die gleiche Empfängerkörperschaft zu vermeiden.⁷⁹⁰ Diese Vereinfachung ließe sich auf mehreren Wegen umsetzen.

⁷⁸⁸ AEAO zu § 58, Nr. 1 Abs. 2.

⁷⁸⁹ Vgl. AEAO zu § 58 a.F., Nr. 1 Abs. 1 S. 6.

⁷⁹⁰ Die Finanzverwaltung verwies schon zur alten Fassung auf eine Auskunft des BZSt. Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 5.9.2013, IStR 2014, 80.

Die Feststellung, dass die Rechtsform der ausländischen Empfängerkörperschaft einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des KStG entspricht, könnte durch eine einheitliche Einschätzung etwa in Form einer veröffentlichten Whitelist ausländischer Rechtsformen erfolgen, die der Prüfung durch die Wohnsitzfinanzämter verbindlich zugrunde gelegt wird.⁷⁹¹ Die sonstigen Nachweispflichten würden beim Spender und die Prüfung des Nachweises der gemeinnützigen Mittelverwendung im Ausland bei dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt des Spenders verbleiben.

Vorzugswürdig erscheint jedoch eine abweichende Registrierungsmöglichkeit im Zuwendungsempfängerregister für im Inland nicht steuerpflichtige Empfängerkörperschaften. Die Registrierung einer solchen Körperschaft würde einerseits den Rechtsformvergleich im Sinne von § 58 Nr. 1 AO voraussetzen. Andererseits müsste sichergestellt werden können, dass die Empfängerkörperschaft die Mittel zu steuerbegünstigten Zwecken im Sinne der Abgabenordnung verwendet. Es erscheint hier nicht notwendig, dass die Empfängerkörperschaft nach ihrer Satzung dazu verpflichtet ist, ausschließlich Zwecke in diesem Sinne zu verfolgen. Eine solche Ausschließlichkeit ist explizit keine Anforderung im Rahmen von § 58 Nr. 1 AO. Vielmehr müsste sichergestellt werden, dass die Empfängerkörperschaft nach ihrer Satzung nicht daran gehindert ist, empfangene Mittel entsprechend zu verwenden. Nur in diesem Fall kann sich die Körperschaft zielführend durch eine Zuwendungsbestätigung dazu verpflichten, die empfangenen Mittel zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden und diese Verwendung ausreichend nachzuweisen.

Die Aufnahme in das Zuwendungsempfängerregister nach diesem Verfahren könnte auf Antrag der Empfängerkörperschaft erfolgen. Im Rahmen des Nachweisverfahrens wären die Anforderungen an die Satzung und die Rechtsform neben der Mittelverwendung erneut zu prüfen. Sollten die Anforderungen nicht länger vorliegen, ist die Empfängerkörperschaft aus dem Register zu löschen.

Im Rahmen dieses Registrierungsverfahrens könnte des Weiteren ein durch eine Sicherheitsleistung im Inland vermittelter Vertrauensschutz für den Spender umgesetzt werden. Das Spendenverfahren könnte bei im Inland nicht steuerpflichtigen Körperschaften in der Form ausgestaltet werden, dass die Spende aus dem Inland an das BZSt geleistet wird. Dieses leitet

⁷⁹¹ Vgl. etwa Tabelle 1: Rechtsformen internationaler Unternehmen, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076.

die Mittel an die registrierte Empfänger Körperschaft weiter, die sich zur Mittelverwendung im Sinne von § 58 Nr. 1 AO verpflichtet. Das BZSt behält von den gespendeten Mitteln eine Haftungssumme als Sicherheitsleistung ein. Der Spender genießt in diesem Fall Vertrauensschutz und erlangt den Spendenabzug. Der ausreichende Nachweis der Mittelverwendung könnte der registrierten Körperschaft auferlegt werden. Im Fall des ausreichenden Nachweises der Mittelverwendung wird die Sicherheitsleistung an die Empfänger Körperschaft weitergeleitet und ansonsten zum Ausgleich des Steuerausfalls durch den Spendenabzug des Spenders vereinnahmt.

Durch die Anpassung der direkten Auslandsspende an die verwendungsbezogenen Voraussetzungen der Mittelzuwendung nach § 58 Nr. 1 AO entfällt das Bedürfnis für die Regelung der fiktiven Gemeinnützigkeit im Inland im Sinne des § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG. Eine Prüfung, ob die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt sind, wird somit nur noch bei einer inländischen Steuerpflicht ausgelöst.

2. Änderungen in § 60b AO

In § 60b AO werden die folgenden Änderungen vorgeschlagen:

(1) [...] ² Körperschaften, die im Inland keine Einkünfte erzielen, können auf Antrag im Zuwendungsempfängerregister geführt werden, wenn ihre Rechtsformen einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des KStG entsprechen und nach ihrer Satzung nicht ausgeschlossen ist, dass sie ihre Mittel zu steuerbegünstigten Zwecken im Sinne der Abgabenordnung verwenden.

(2) Im Zuwendungsregister speichert das Bundeszentralamt für Steuern zu den in Absatz 1 genannten Körperschaften folgende Daten, soweit vorhanden: [...]

(5) ¹ Körperschaften sind nicht länger im Zuwendungsempfängerregister zu führen, wenn sie die in Absatz 1 genannten Voraussetzungen nicht länger erfüllen.

² Im Inland steuerpflichtige Körperschaften sind unbeschadet des Satzes 1 nicht länger im Zuwendungsregister zu führen, bei denen

a) das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids länger als fünf Jahre zurückliegt oder

b) die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a Absatz 1 AO länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.

³ Körperschaften, die im Inland keine Einkünfte erzielen, sind unbeschadet des Satzes 1 nicht länger im Zuwendungsempfängerregister zu führen, wenn die letzte Zuwendung an diese Körperschaft länger als fünf Jahre zurückliegt.

⁴ Die Frist ist taggenau zu berechnen.

Absatz 1 Satz 2 enthält die Grundlage für im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaften, auf Antrag in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen zu werden, sowie die hierfür zu erfüllenden Voraussetzungen.

Absatz 2 wird dahingehend angepasst, dass nicht länger nur Körperschaften erfasst sind, die die Anforderungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Der Verweis auf § 10b EStG wird gestrichen.

Absatz 5 Satz 1 der Regelung enthält eine Klarstellung über das Ausscheiden von Körperschaften aus dem Zuwendungsempfängerregister, die sich grundsätzlich auch aus der Regelung in § 60b Abs. 1 AO ergibt.

Absatz 5 Satz 2 vereinheitlicht die Voraussetzungen für die Befugnis zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen gemäß § 63 Abs. 5 AO sowie für den Vertrauensschutz im Rahmen der Mittelzuwendung gemäß § 58a Abs. 2 AO.

Absatz 5 Satz 2 gilt unbeschadet des Satzes 1. Falls es somit innerhalb der Frist in Satz 2 zu einer Prüfung der Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts – etwa im Rahmen der Veranlagung – kommt und Voraussetzungen im Sinne des Satzes 1 nicht länger erfüllt sind, sind diese Körperschaften unverzüglich nicht mehr im Zuwendungsempfängerregister zu führen.

Absatz 5 Satz 3 bestimmt, wann im Inland nicht steuerpflichtige Körperschaften aus dem Zuwendungsempfängerregister zu löschen sind. Die Regelung orientiert sich an den Regelungen bezüglich im Inland steuerpflichtiger Körperschaften.

Absatz 5 Satz 4 enthält die Regelung bezüglich der Fristberechnung im Sinne von § 63 Abs. 5 S. 2 AO.

Auf der Grundlage dieser Erweiterung des Zuwendungsempfängerregisters sollten die Regelungen des besonderen Gemeinnützigkeitsrechts sowie der Spendenhaftung und des Vertrauensschutzes folgerichtig wie oben beschrieben durch den Gesetzgeber angepasst werden.

E. Fazit

Die Entwicklung eines grenzüberschreitenden gemeinnützigen Sektors unter Beibehaltung eines traditionell nationalen Verständnisses des Gemeinnützigkeitsrechts hat zu einer Diskrepanz zwischen der Sachverhaltsrealität gemeinnütziger Tätigkeiten in Europa und den Beschränkungen der steuerlichen Regelungen geführt.

Durch die fortschreitende Entwicklung der Europäischen Union von einer Wirtschafts- und Währungsunion hin zu einer Wertegemeinschaft werden Aspekte gesellschaftlichen Lebens in Europa zunehmend entgrenzt. Die daraus folgende Internationalisierung gemeinnützigkeitsrechtlicher Sachverhalte ist durch den nationalen Gesetzgeber nicht ausreichend nachvollzogen worden und wandelte das Rechtsgebiet zunehmend zu einem Ziel negativer Integration. Die daraus folgende umfassende Anwendung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten auf ein grundsätzlich auf einen national abgeschlossenen Sachverhalt ausgerichtetes Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht bildet den Ursprung der grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeitsrecht.⁷⁹²

Durch die Anwendung der Grundfreiheiten auf gemeinnützigkeits- und spendenrechtliche Sachverhalte durch die Rechtsprechung des EuGH genießen diese einen umfassenden unionsrechtlichen Schutz sowohl der personenbezogenen als auch der produktbezogenen Grundfreiheiten. Insbesondere die Kapitalverkehrsfreiheit umfasst in ihrem sachlichen Schutzbereich zentrale Sachverhalte grenzüberschreitender gemeinnütziger Tätigkeiten.

Regelungen eines Mitgliedstaates, die ungerechtfertigt zwischen inländischen und ausländischen gemeinnützigen Körperschaften differenzieren, verstoßen somit gegen Unionsrecht.

Der EuGH hat durch seine Rechtsprechung die folgenden verbleibende Freiräume für die Gesetzgebung der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts identifiziert.⁷⁹³

⁷⁹² Siehe oben S. 83 ff.

⁷⁹³ Siehe oben S. 116 ff.

Es besteht keine Pflicht für einen Mitgliedstaat, eine ausländische Körperschaft im Inland als gemeinnützig anzuerkennen, weil diese in ihrem Ansässigkeitsstaat als gemeinnützig anerkannt ist.⁷⁹⁴

Im Inland unbeschränkt steuerpflichtige und nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können unionsrechtskonform durch eine mitgliedstaatliche Regelung dann unterschiedlich behandelt werden, wenn die ausländische Körperschaft andere als die nach nationalem Recht vorgegebenen Gemeinwohlziele verfolgt.⁷⁹⁵

Die Entscheidung, welche Zwecke durch die steuerliche Begünstigung gefördert werden, steht den Mitgliedstaaten im Rahmen ihres Ermessens frei, das sie im Einklang mit dem Unionsrecht ausüben müssen.⁷⁹⁶

Die Mitgliedstaaten sind nicht gezwungen, die Unionsziele des AEUV durch eine Steuervergünstigung zu fördern. Wenn entsprechende Zwecke jedoch durch das nationale Recht berücksichtigt werden, darf diese Regelung keinen beschränkenden Inlandsbezug aufweisen, der ein rechtliches oder steuerliches Hindernis für die Verfolgung dieser Ziele darstellt.⁷⁹⁷

Die Prüfung der Gemeinnützigkeit inländischer und ausländischer Körperschaften richtet sich ausschließlich nach dem Recht des Mitgliedstaates, in dem die Steuervergünstigung begehrt wird. Dem Mitgliedstaat bleibt die Möglichkeit erhalten, die Steuervergünstigung zu verweigern, wenn die nationalen Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts nicht erfüllt oder nicht ausreichend nachgewiesen werden.⁷⁹⁸

Die Rechtsprechung des EuGH führt nicht zu einer umfassenden Europäisierung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. Aufgrund der uneingeschränkten Regelungsbefugnis der Mitgliedstaaten bezüglich der steuerlich berücksichtigungsfähigen Förderzwecke greift das Unionsrecht nicht direkt in die Bestimmung des Gemeinwohlinhalts ein. Der Inhalt der grundfreiheitlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht zieht weniger eine inhaltliche Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts der Mitgliedstaaten nach sich als vielmehr die

⁷⁹⁴ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁷⁹⁵ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

⁷⁹⁶ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche.

⁷⁹⁷ EuGH Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. I 2007, 12246 – Jundt.

⁷⁹⁸ EuGH Urt. v. 27.1.2009, C-318/07, Slg. I 2009, 390 – Persche; v. 14.6.2006, C-386/04, Slg. I 2006, 8234 – Stauffer.

Anforderung der diskriminierungsfreien Umsetzung und Ausgestaltung gesetzgeberischer Entscheidungen.

Der deutsche Gesetzgeber hat infolge dieser Rechtsprechung die konkret angegriffenen Regelungen für grenzüberschreitende europäische Sachverhalte geöffnet. Eine umfassende Reform des deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts sowie selbst eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung steuerlicher Vorgaben sind jedoch bislang ausgeblieben. Vielmehr wurde versucht, weiterhin an traditionellen Rechtfertigungsmustern festzuhalten und die steuerliche Berücksichtigung europäischer Sachverhalte durch anderweitige Abwehrmaßnahmen weitreichend zu verhindern.⁷⁹⁹

Durch das JStG 2020 wurde die Förderung der Entwicklung einer europäischen Zivilgesellschaft im Rahmen eines eilig umgesetzten Flickenteppichs an Reformen nicht berücksichtigt und durch die Änderungen in § 58 AO noch behindert. Inwiefern das Potenzial des Zuwendungsempfängerregisters in den kommenden Jahren auch für ausländische gemeinnützige Körperschaften genutzt werden kann, bleibt abzuwarten.⁸⁰⁰

Aufgrund anhaltender Verstöße gegen grundfreiheitliche Vorgaben besteht somit weiterhin Reformbedarf im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts.⁸⁰¹

Zukünftige Reformen des nationalen Rechts sollten das Ziel verfolgen, Hürden für grenzüberschreitendes gemeinnütziges Engagement in und aus Europa zu beheben und eine durch die Anpassung an die Vorgaben der Grundfreiheiten geleitete Gleichbehandlung inländischer und ausländischer zivilgesellschaftlicher Akteure zu gewährleisten.

Eine umfassende Gleichbehandlung allein kann jedoch nur begrenzt zur Mobilität gemeinnütziger Aktivitäten beitragen, da sie das Problem der Kollision mitgliedstaatlicher Regelungen nicht löst. Notwendig ist ein Modus zumindest der gegenseitigen Teilerkennung gemeinnütziger Körperschaften zwischen den Mitgliedstaaten unter Besinnung auf die Kernelemente gemeinnütziger Tätigkeit in Form der verfolgten Zwecke und der tatsächlichen Mittelverwendung.⁸⁰²

⁷⁹⁹ Siehe oben S. 156 ff.

⁸⁰⁰ Siehe oben S. 178 ff.

⁸⁰¹ Siehe oben S. 207 ff.

⁸⁰² Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Rn. 1.164.

Dazu sollte der Gesetzgeber national zentrierte Rechtfertigungsmuster der steuerlichen Berücksichtigung gemeinnützigen Engagements hinterfragen und sich vom Gedanken der Staatsentlastungswirkung dieser Tätigkeiten lösen. Hervorzuheben sind die Aktivierung, die Motivation und die Honorierung freiwilliger und uneigennütziger Förderung steuerbegünstigter Zwecke und der durch diese Tätigkeit geschaffene gleichwertige Mehrwert zur Erfüllung steuerfinanzierter Staatsaufgaben.

Der erneute Anstoß einer Angleichung der Regelungen bezüglich gemeinnütziger Körperschaften in Europa ist inhaltlich zu begrüßen. Eine rechtsformgebundene Vollangleichung der Vorgaben hat aufgrund der Einstimmigkeitsanforderungen wohl weiterhin wenig Aussicht auf Erfolg. Besser steht es um eine Teilangleichung auf Grundlage einer durch die Mitgliedstaaten umzusetzenden Richtlinie mit Mindeststandards.⁸⁰³ Eine solche könnte dazu beitragen, die Mobilität von Körperschaften sowie ihrer Förderer und Mittel in Europa zu erleichtern. Eine Teilharmonisierung im Rahmen der verfolgten Zwecke und eine grenzüberschreitende Spendenpraxis aufgrund der tatsächlichen Mittelverwendung zu diesen Zwecken könnte die Wirkung der Mindeststandardrichtlinie verstärken.

Für eine zukunftsgerichtete Anpassung des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts an eine sich fortentwickelnde europäische Zivilgesellschaft sollten zunächst die steuerliche Berücksichtigung von Auslandsspenden vereinfacht und bestehende Abwehrmaßnahmen gegen einen unionsrechtlichen Einfluss behoben werden.⁸⁰⁴

⁸⁰³ So auch *Wöffen*, npoR 2022, 183.

⁸⁰⁴ Siehe oben S. 228 ff.