

Schriften zum Steuerrecht

Band 167

**Die Förderung der Allgemeinheit
als gemeinnütziger Zweck nach
§ 52 Abs. 1 AO**

**Zur Begrenzung des Kreises der Geförderten
anhand personenbezogener Merkmale**

Von

Philipp Streckenbach



Duncker & Humblot · Berlin

PHILIPP STRECKENBACH

Die Förderung der Allgemeinheit als gemeinnütziger Zweck
nach § 52 Abs. 1 AO

Schriften zum Steuerrecht

Band 167

Die Förderung der Allgemeinheit als gemeinnütziger Zweck nach § 52 Abs. 1 AO

Zur Begrenzung des Kreises der Geförderten
anhand personenbezogener Merkmale

Von

Philipp Streckenbach



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Passau
hat diese Arbeit im Jahr 2020 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 739

Alle Rechte vorbehalten
© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18316-6 (Print)
ISBN 978-3-428-58316-4 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Passau hat die vorliegende Arbeit im Wintersemester 2020/2021 als Dissertation angenommen. Im Wesentlichen befindet sich die Arbeit auf dem Stand Dezember 2020, teilweise konnten noch aktuellere Entwicklungen berücksichtigt werden.

Zunächst möchte ich meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann für seine zuverlässige, freundliche und unkomplizierte Unterstützung während der Entstehung der Arbeit danken. Daneben danke ich Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann wie auch dem Zweitgutachter Herrn Professor Dr. Martin Asholt für die außergewöhnlich schnelle Erstellung der Gutachten.

Dem Mannheimer Büro der Kanzlei SZA Schilling Zutt & Anschütz, vor allem Herrn Dr. Rolf Schmich, gilt mein Dank dafür, mir großzügig ein hervorragendes Umfeld für die Arbeit an der Dissertation bereitgestellt zu haben.

Schließlich danke ich ganz herzlich Frau Hanna Brentrup, Herrn David Rüll, Herrn Julian Schwalm sowie Frau Anja und Herrn Tobias Taupitz, die mir durch ihre Bereitschaft zu fachlichen Diskussionen, durch inhaltliche Anmerkungen und durch Korrekturlesen verschiedener Versionen der Arbeit sehr geholfen haben.

Karlsruhe, März 2021

Philipp Streckenbach

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einleitung	13
§ 2 Einführung ins Gemeinnützigkeitsrecht	17
I. Historische Einführung	17
1. Ursprünge des Gemeinnützigkeitsrechts	17
2. Entstehung eines gesetzlich geregelten Gemeinnützigkeitsrechts	19
3. Zusammenfassung	21
II. Wesentliche Voraussetzungen und Anwendungsbereich	21
1. Persönlicher Anwendungsbereich	21
2. Sachliche Voraussetzungen	22
a) Einführung	22
b) Gemeinnützige Zwecke	23
aa) Katalog gemeinnütziger Zwecke, § 52 Abs. 2 Satz 1 AO	23
bb) Kollisionen zwischen gemeinnützigen Zwecken	24
cc) Insbesondere: Religiöse Zwecke	26
c) Ausschließlichkeit	26
d) Unmittelbarkeit	27
e) Selbstlosigkeit	28
f) Anerkennungsverfahren	29
III. Rechtsfolgen und wirtschaftliche Bedeutung der Gemeinnützigkeit	29
1. Steuervergünstigungen und Vermögensbindungen	30
a) Direkte Steuervergünstigungen	30
aa) Gesetzliche Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen	30
bb) Wirtschaftliche Bedeutung der Steuervergünstigungen	32
(1) Finanzierung gemeinnütziger Tätigkeit	32
(2) Einfluss der Gemeinnützigkeit auf Vereine und Stiftungen	33
(3) Einfluss der Gemeinnützigkeit auf Kapitalgesellschaften	35
b) Indirekte Steuervergünstigungen	36
c) Vermögensbindungen	37
2. Sonstige rechtliche Vergünstigungen	38
3. Wirtschaftliche Vorteile	38
4. Bewertung	39
IV. Verlust der Gemeinnützigkeit	41
1. Verstöße gegen das Gemeinnützigkeitsrecht und deren Rechtsfolgen	41
a) Formelle Verstöße	42
b) Materielle Verstöße	43

2. Steuerliche Konsequenzen	45
a) Ertragsteuern	46
b) Umsatzsteuer	47
c) Erbschaft- und Schenkungsteuer	47
d) Spendenhaftung	48
3. Bewertung	48
V. Grundrechtlicher Schutz der Gemeinnützigkeit	49
VI. Zusammenfassung	52
§ 3 § 52 Abs. 1 AO in Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung	53
I. Rechtsentwicklung	53
1. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	53
a) Ursprünge in der Rechtsprechung	53
b) Konkretisierungen in Verordnungen und Durchführungsbestimmungen	55
c) Erste gesetzliche Regelung	57
d) Einfluss nationalsozialistischer Ideologie	57
e) Weitergeltung von § 17 StAnpG nach 1945	58
f) Erlass der AO 1977	60
g) Zukünftige Änderungen	60
2. § 52 Abs. 1 Satz 2 AO	61
a) Frühe gesetzliche Regelungen und Rechtsprechung	61
b) Konkretisierungen in Verordnungen und Durchführungsbestimmungen	62
c) Regelung in § 17 StAnpG	63
d) Weitergeltung von § 17 StAnpG nach 1945	64
e) Erlass der AO 1977	64
3. Zusammenfassung und historischer Kontext	64
a) Zusammenfassung	64
b) Historischer Kontext	65
II. Heutiges Verständnis	68
1. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO in Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung	68
a) Rechtsprechung	68
aa) Gemeinwohlbezug	68
bb) Verfassungsmäßige Ordnung	71
cc) Auffassung der Bevölkerung	72
dd) Bezüge zu anderen Normen	73
b) Literatur	73
aa) Gemeinwohl- oder Zeitgeistbezug	73
bb) Verfassungsmäßige Ordnung	75
cc) Einhaltung der Rechtsordnung	78
dd) Auffassung der Bevölkerung	79
c) Verwaltung	79

2. § 52 Abs. 1 Satz 2 AO in Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung	79
a) Rechtsprechung	80
b) Literatur	80
c) Verwaltung	82
d) Ergebnis	82
III. Kritik der gegenwärtigen Auslegung	83
1. Abhängigkeit vom Zeitgeist	83
2. Verweis auf außerrechtliche Kriterien	84
3. Undeutliche Hinweise auf ein bewegliches System	86
4. Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Kontext von Art. 3 GG ...	87
a) Verfassungsrechtliche Vorgaben und deren Umsetzung	88
aa) Art. 3 Abs. 3 GG: Rechtliche Gleichbehandlung	88
bb) Art. 3 Abs. 2 GG: Tatsächliche Gleichstellung	89
b) Prüfung des Bundesfinanzhofs	90
aa) Vergleich mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	90
bb) Objektive Wertordnung und mittelbare Drittwirkung	92
cc) Unmittelbare Drittwirkung	96
dd) Ergebnis	98
IV. Zusammenfassung	98
§ 4 Förderung der Allgemeinheit und das Gemeinwohl	100
I. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO im Gemeinnützigkeitsrecht	100
II. Steuern als Beitrag zum Gemeinwohl	102
1. Rechtfertigung der Steuererhebung	102
a) Äquivalenz	103
b) Freiheitliche Entfaltung	103
c) Staatsfinanzierung	104
2. Staatszweck Gemeinwohl	104
a) Meta-Verfassung	106
b) Prinzip der Republik	106
c) Demokratieprinzip	108
3. Ergebnis	108
4. Sozialzwecknormen	110
III. Steuervergünstigungen für gemeinnützige Einrichtungen	111
1. Gemeinwohlförderung durch Staatsentlastung	111
2. Steuervergünstigung aus Gründen des Gemeinwohls	113
3. Exkurs: Spendenabzug	115
IV. Gemeinwohlkonflikte	118
1. Inhaltliche Differenzierung	119
2. Nutzenabwägung	120
3. Subsidiaritätsprinzip	121
4. Freiheitsgrundrechte	123

V. Äquivalenz durch das Gemeinnützigkeitsrecht	124
1. Gemeinnützigkeitsrecht als Äquivalenzrecht	124
a) Anforderungen an äquivalente Gemeinwohlförderung	124
b) Kein Widerspruch zu § 52 Abs. 1 Satz 3 AO	126
c) Ergebnis	127
2. Exkurs: Mildtätige und kirchliche Zwecke	129
a) Mildtätige Zwecke	129
b) Kirchliche Zwecke	130
VI. Zusammenfassung	132
§ 5 Gemeinwohl als Tatbestandsmerkmal in § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	134
I. Gemeinwohl als Tatbestandsmerkmal	134
1. Politikprogramm, Tatbestandsmerkmal oder Leerformel?	134
2. Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung	136
II. Vergleichbare Gemeinwohltatbestände	137
1. Gemeinwohl als Verbotstatbestand	138
a) Beispiele	138
aa) § 62 GmbHG	138
bb) § 80 Abs. 2 Satz 1 BGB	139
b) Funktion	141
c) Übertragbarkeit auf § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	141
2. Gemeinwohl in Ausnahmeregelungen	142
a) Beispiele	142
aa) § 23 LadSchlG	142
bb) § 15 Abs. 2 ArbZG und § 31 Abs. 2 Nr. 1 BauGB	143
cc) § 11 JVKostG	144
b) Funktion	145
c) Übertragbarkeit auf § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	146
aa) Gemeinwohl als Innenverweis	146
bb) Gemeinwohl als Querverweis	148
cc) Gemeinwohl als Verweis nach unten	148
dd) Gemeinwohl als Verweis nach oben	148
III. Zusammenfassung	150
§ 6 Inhalt des Gemeinwohls in § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	151
I. Verfassungsrechtliche Konkretisierung des Gemeinwohls	152
II. Prozedurale Gemeinwohlkriterien	155
1. Summe aller Einzelinteressen	155
2. Ergebnis der parlamentarischen Gesetzgebung	157
a) Rein prozedural ermitteltes Gemeinwohl?	158
b) Kein rein prozedural ermitteltes Gemeinwohl	159
c) Schlussfolgerungen für die Auslegung von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	160
III. Materiale Gemeinwohlkriterien	160

1. Die Menschenwürde als höchster Verfassungswert	161
2. Grundrechte	162
a) Freiheitsgrundrechte	162
b) Gleichheitsgrundrechte	163
c) Schlussfolgerungen für die Auslegung von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	164
3. Staatsziele	165
a) Gemeinwohl als Summe aller Staatsziele	165
b) Schlussfolgerungen für die Auslegung von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	166
4. Staatsstrukturprinzipien	167
a) Rechtsstaatlichkeit, Gewaltenteilung, Bundesstaatlichkeit	167
b) Republikprinzip	167
c) Sozialstaatsprinzip	167
d) Schlussfolgerungen für die Auslegung von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	169
IV. Zusammenfassung	169
§ 7 Praktische Anwendung auf problematische Fälle	172
I. Exkurs: Förderung der Allgemeinheit bei Ausschluss von Ausländern	172
1. Wer wird gefördert?	174
2. Einfaches Recht	174
3. Verfassungsrecht	175
II. Förderung der Allgemeinheit bei Diskriminierungen anhand des Geschlechts	177
1. Freimaurerlogen und Schützenbruderschaften	177
a) Wer wird gefördert?	177
b) Einfaches Recht	178
c) Verfassungsrecht	179
2. Männer- oder Frauengesangsverein	180
III. Zusammenfassung	181
§ 8 Schluss	182
I. Zusammenfassung	182
1. Einführung ins Gemeinnützigkeitsrecht	182
2. § 52 Abs. 1 AO in Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung	183
3. Förderung der Allgemeinheit und das Gemeinwohl	184
4. Gemeinwohl als Tatbestandsmerkmal	185
5. Inhalt des Gemeinwohls	186
6. Praktische Anwendung auf problematische Fälle	186
II. Ausblick	187
Literaturverzeichnis	188
Sachverzeichnis	210

§ 1 Einleitung

Am 17.5.2017 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass eine typische Freimaurerloge nicht gemeinnützig sei, weil sie nicht gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO) die Allgemeinheit fördere.¹ Grund dafür war nach Ansicht des Bundesfinanzhofs, dass die Loge Frauen von der Mitgliedschaft ausschloss, ohne dafür eine ausreichende Rechtfertigung zu haben.

Dieses Urteil des Bundesfinanzhofs hat vielfältige Reaktionen hervorgerufen. In Fachzeitschriften und in der Tagespresse äußerten sich viele Autorinnen und Autoren zu der Entscheidung. Das ist auf den ersten Blick verwunderlich, denn dass Freimaurerlogen nicht gemeinnützig sind, entspricht der ständigen Rechtsprechung der Finanzgerichte seit beinahe 90 Jahren.² Die Ursache für die Aufregung, die das Urteil des Bundesfinanzhofs verursacht hat, muss daher in den Urteilsgründen zu finden sein, nicht im Entscheidungstenor.

In der Begründung führt der Bundesfinanzhof seine in der Vergangenheit entwickelte Argumentation zu § 52 Abs. 1 Satz 1 AO konsequent weiter. Diese Norm müsse anhand der objektiven Wertordnung ausgelegt werden, die insbesondere in Art. 1–19 Grundgesetz (GG) enthalten sei. Daher müssten gemeinnützige Einrichtungen auch Art. 3 Abs. 3 GG beachten, dürften also nicht ohne ausreichende Rechtfertigung anhand eines der in dieser Norm genannten Merkmale diskriminieren. Demzufolge könne eine Einrichtung nicht gemeinnützig sein, die ohne sachliche Rechtfertigung Frauen von der Förderung ausschließe.

¹ BFH, Urteil vom 17.5.2017 – V R 52/15, BStBl. II 2018, S. 218. Die Verfassungsbeschwerde gegen dieses Urteil hat das BVerfG mit Beschluss vom 14.11.2018 – 2 BvR 1966/17 nicht zur Entscheidung angenommen. Das Urteil des BFH bestätigte die erstinstanzliche Entscheidung des FG Düsseldorf, Urteil vom 23.6.2015 – 6 K 2138/14 K, EFG 2015, S. 1632.

² Soweit ersichtlich, wurde die Gemeinnützigkeit einer Freimaurerloge zum ersten Mal im Urteil des Thüringischen OVG vom 19.12.1934 – C 58/34, RStBl. 1935, S. 517 problematisiert und abgelehnt. Später folgten jeweils mit demselben Ergebnis RFH, Urteil vom 24.6.1936 – IV A 53/36, RStBl. 1936, S. 798; BFH, Urteil vom 26.1.1973 – III R 40/72, BStBl. II 1973, S. 430; BFH, Urteil vom 13.12.1978 – I R 36/76, BStBl. II 1979, S. 492, die Verfassungsbeschwerde gegen dieses Urteil wurde mit Beschluss des BVerfG vom 18.10.1979 – 1 BvR 803/79, HFR 1980, S. 26 wegen fehlender Aussicht auf Erfolg nicht zur Entscheidung angenommen; FG Bremen, Urteil vom 9.7.1982 – I 37/81 K, EFG 1983, S. 194.

Diese Begründung könnte Folgen haben, die weit über den konkret entschiedenen Fall hinausreichen.³ Wie schon der Bundesfinanzhof selbst in seiner Pressemitteilung zum Urteil⁴ angedeutet hat, steht damit auch die Gemeinnützigkeit anderer Einrichtungen in Frage, die nur die Angehörigen eines Geschlechts fördern. Insbesondere die Gemeinnützigkeit von Frauenchören, Männergesangsvereinen und Schützenbruderschaften ist seit dem Urteil zweifelhaft.

Auf diese weitreichenden Folgen der Entscheidung des Bundesfinanzhofs bezogen sich auch die bereits angesprochenen zahlreichen Stellungnahmen zu dem Urteil. Während manche dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.5.2017 zustimmten, überwogen kritische Äußerungen. Teils wurde sachlich argumentiert, durch die Entscheidung würde privates Engagement für das Gemeinwohl behindert.⁵ Andere bezeichneten das Urteil auf Grundlage teilweise bemerkenswerter Fehlvorstellungen über das Gemeinnützigkeitsrecht als „Anschlag auf die Seele der Deutschen“⁶ und als „schallende Ohrfeige für das Ehrenamt“⁷. Dass die Debatte zunehmend unsachlich geführt wurde, zeigt sich nicht zuletzt daran, dass ein Mitglied des Bundestags nicht davor zurückschreckte, das Urteil des Bundesfinanzhofs als „Irrsinn“⁸ zu bezeichnen.

Trotz dieser großen Aufregung wurde es schon nach kurzer Zeit wieder still um das Thema. Erst über ein Jahr später geriet die Gemeinnützigkeit von Einrichtungen, die nur die Angehörigen eines Geschlechts fördern, wieder in den Blick der Öffentlichkeit. Anlass dafür war eine Äußerung des Finanzministers (und damaligen Bewerbers um den SPD-Vorsitz) Olaf Scholz, dass Einrichtungen, die Frauen ausschlossen, seiner Meinung nach nicht gemeinnützig seien.⁹ Abgesehen von wiederum ablehnenden Reaktio-

³ So auch *Alber*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 21; *Heuermann*, DStR 2017, S. 1749, 1754; *Wionzeck*, GWR 2017, S. 409, 411. Davon sind auch Frauenvereine betroffen, *Spangenberg*, RuP 2020, S. 78.

⁴ Pressemitteilung vom 2.8.2017 – Nr. 050/17, abrufbar unter www.bundesfinanzhof.de/de/presse/pressemitteilungen/detail/freimaurerloge-nicht-gemeinnuetzig/ (zuletzt abgerufen am 14.12.2020).

⁵ *Wiemers*, BB 2017, S. 2148, 2152.

⁶ *Solms-Laubach*, in: Bild vom 7.8.2017, abrufbar unter www.bild.de/news/standards/vereine/finger-weg-von-unseren-vereinen-52792784.bild.html (zuletzt abgerufen am 14.12.2020).

⁷ *Sensburg*, in: Bild vom 7.8.2017, abrufbar unter www.bild.de/politik/inland/drpatrick-sensburg/schallende-ohrfeige-fuer-das-ehrenamt-52795234.bild.html (zuletzt abgerufen am 14.12.2020).

⁸ *Sensburg*, in: Bild vom 7.8.2017, abrufbar unter www.bild.de/politik/inland/drpatrick-sensburg/schallende-ohrfeige-fuer-das-ehrenamt-52795234.bild.html (zuletzt abgerufen am 14.12.2020).

⁹ Näher dazu auf S. 60–61.

nen insbesondere von Politikern anderer Parteien¹⁰ hatte diese Aussage keine unmittelbaren Konsequenzen. Sie zeigt aber, dass die Politik nicht gewillt zu sein scheint, die Frage auf sich beruhen zu lassen. Daher ist es nur folgerichtig, dass sich seit Anfang 2020 die Anzeichen mehren, dass eine entsprechende Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts bevorsteht. Im Zuge dieser Änderungen könnte gesetzlich geregelt werden, ob auch solche Einrichtungen gemeinnützig sein können, die nur die Angehörigen eines Geschlechts fördern.

Bis es tatsächlich zu einer gesetzlichen Regelung kommt, bleibt ungeklärt, ob es unter dem geltenden Gemeinnützigkeitsrecht tatsächlich nicht möglich ist, Einrichtungen als gemeinnützig anzuerkennen, die ohne sachlichen Grund nur Frauen oder nur Männer fördern. Der Bundesfinanzhof hat sich zu dieser Frage zwar eindeutig positioniert. Es bleibt aber zu untersuchen, ob diese Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Ergebnis und in der Begründung überzeugt.

Eine solche Untersuchung ist Ziel dieser Arbeit. Die Analyse von § 52 Abs. 1 AO soll aber nicht auf die Frage beschränkt bleiben, wie Diskriminierungen anhand des Geschlechts zu beurteilen sind. Vielmehr wird darüber hinaus versucht, eine Auslegung von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO zu entwickeln, mit deren Hilfe in der Zukunft neu auftretende Zweifelsfragen beantwortet werden können. Zu Zweifelsfragen in diesem Sinne könnten zum Beispiel Situationen führen, in denen eine Einrichtung anhand eines anderen Merkmals als des Geschlechts diskriminiert, etwa anhand der Herkunft. Theoretisch ist auch denkbar, dass eine gemeinnützige Einrichtung sich gegen von Freiheitsgrundrechten geschütztes Verhalten richtet, indem eine bestimmte wissenschaftliche Meinung, eine bestimmte Kunstrichtung oder Eigentumsrechte an bestimmten Gegenständen bekämpft werden.

Um diese Fragen zu beantworten, führt die Arbeit zunächst kurz in das Gemeinnützigkeitsrecht ein. Dabei geht es sowohl um die historischen Hintergründe des Gemeinnützigkeitsrechts als auch um die wesentlichen Voraussetzungen, die eine Einrichtung erfüllen muss, um als gemeinnützig anerkannt werden zu können. Im Anschluss daran werden die Rechtsfolgen dargestellt, die mit dieser Anerkennung einhergehen. Dabei wird auch die wirtschaftliche Bedeutung der Gemeinnützigkeit für eine Körperschaft dargestellt und es wird

¹⁰ Überblick, in: Welt vom 13.11.2019, abrufbar unter www.welt.de/politik/deutschland/article203479374/Wolfgang-Kubicki-Vorstoss-zu-Vereinen-disqualifiziert-Scholz-fuer-jedes-Amt.html (zuletzt abgerufen am 14.12.2020); dazu auch Süddeutsche Zeitung vom 12.11.2019, abrufbar unter www.sueddeutsche.de/politik/vereine-gemeinnuetzigkeit-maenner-scholz-1.4678159 (zuletzt abgerufen am 14.12.2020); Zeit vom 11.11.2019, abrufbar unter www.zeit.de/politik/deutschland/2019-11/gemeinnuetzigkeit-steuervorteile-maennervereine-cdu (zuletzt abgerufen am 14.12.2020).