

# **FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA**

Band 13

Dirk Wünschig

## Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts



**PETER LANG**

Internationaler Verlag der Wissenschaften

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	7
Abkürzungsverzeichnis.....	17
<b>Einleitung</b> .....	21
A. Ausgangslage und Ziel der Arbeit.....	21
B. Sachverhalte bisheriger Entscheidungen des EuGH zum deutschen Gemeinnützigkeitsrecht.....	23
I. Entscheidung „Stauffer“, Urteil vom 14.09.2006.....	23
II. Entscheidung „Jundt“ Urteil vom 18.12.2007.....	23
III. Entscheidung „Persche“ Urteil vom 27.01.2009 .....	24
C. Gang der Untersuchung.....	25
 <b>Erster Teil: Nationale Vorgaben des Gemeinnützigkeits- und     Zuwendungsrechts (Rechtslage bis zum 31.12.2008)</b> .....	27
A. Historische Entwicklung in Deutschland .....	27
I. Fränkische Zeit und Mittelalter .....	27
II. Von der Neuzeit bis in das 20. Jahrhundert – ein Überblick .....	28
III. Abzugsfähigkeit gemeinnütziger Zuwendungen (Spendenrecht).....	29
1. (Unbeschränkter) Abzug als Werbungskosten/Betriebs- ausgaben bei der Ertragsermittlung .....	30
2. (Beschränkter) Abzug bei der Einkommensermittlung.....	33
IV. Zwischenergebnis.....	36
B. Das Subjekt der Gemeinnützigkeit – Zivilrechtliche Grundlagen gemeinnütziger Tätigkeit .....	36
C. Rechtfertigung steuerlicher Berücksichtigung der Gemeinnützigkeit und steuerrechtsdogmatische Einordnung der Befreiungsvorschriften .....	39
I. Staatsentlastung als Rechtfertigung der Gemeinnützigkeit .....	39
II. Steuerrechtsdogmatische Einordnung als Fiskalzwecknorm – zwingende Berücksichtigung (freiwillig) geminderter Leistungs- fähigkeit.....	40
D. Voraussetzungen steuer- und abgabenrechtlicher Gemeinnützigkeit (Rechtslage bis zum 31.12.2008).....	42

I.	Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke.....	42
1.	Gemeinnützige Zwecke i.e.S., § 52 AO.....	43
a.	Förderung auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet.....	43
b.	Förderung der Allgemeinheit .....	44
aa.	Gesetzliche Negativabgrenzungen des Begriffs der Allgemeinheit .....	44
bb.	Bisheriger Meinungsstand zum Begriff der Allgemein- heit.....	45
cc.	Stellungnahme.....	48
dd.	Zwischenergebnis.....	50
2.	Mildtätige Zwecke, § 53 AO .....	51
3.	Kirchliche Zwecke, § 54 AO .....	51
II.	Modalitäten der Zweckverfolgung – ausschließlich, unmittelbar, selbstlos .....	51
1.	Ausschließlichkeit, § 56 AO .....	52
2.	Unmittelbarkeit, § 57 AO .....	52
3.	Selbstlosigkeit, § 55 AO .....	52
III.	Anforderungen an Satzung und Geschäftsführung.....	54
IV.	Finanzierung – Vier-Sphären-Modell.....	55
1.	Ideeller Bereich.....	56
2.	Vermögensverwaltung.....	56
3.	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe .....	56
4.	Zweckbetriebe .....	59
V.	Zwischenergebnis.....	60
E.	Folgen steuer- und abgabenrechtlicher Gemeinnützigkeit (Rechtslage bis zum 31.12.2008).....	60
I.	Direkte steuerrechtliche Folgen gemeinnütziger Betätigung.....	61
1.	Ertragsteuern.....	61
a.	Körperschaftsteuer .....	61
b.	Gewerbsteuer.....	63
c.	Sonderfall Kapitalertragsteuer.....	64
d.	Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	65
2.	Substanzsteuern – Befreiung von der Grundsteuer.....	66
3.	Verkehr- und Verbrauchsteuern.....	67
a.	Umsatzsteuer.....	67
b.	Kraftfahrzeugsteuer.....	68
II.	Indirekte steuerrechtliche Folgen gemeinnütziger Betätigung.....	69
1.	„Spendenrecht“ Begünstigung von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften .....	69

a. Voraussetzungen für den Zuwendungsabzug .....	70
b. Umfang des Zuwendungsabzugs .....	70
c. Ausländischer Zuwendungsempfänger .....	71
2. Übungsleiterpauschale .....	72
3. Steuerfreie Stipendien gemeinnütziger Körperschaften .....	74
III. Nichtsteuerrechtliche Folgen .....	74
1. Zuweisung von Bußgeldern .....	74
2. Gebühren- und Abgabebefreiungen .....	75
IV. Zwischenergebnis .....	76
F. Verfahrensfragen .....	76
I. Kein statusbegründender Verwaltungsakt .....	76
II. Mittelbare Wirkung des Freistellungsbescheides .....	78
III. Vorläufige Bescheinigung .....	79
IV. Keine umfassende staatliche Aufsicht .....	80
V. Zwischenergebnis .....	81
G. Zusammenfassung und abschließendes Fazit zu den nationalen Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts .....	81

## **Zweiter Teil: Europarechtliche Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht .....**

und Spendenrecht .....	83
A. Grundlagen der Europäischen Union und des europäischen Rechts .....	83
B. Prüfungsmaßstäbe des Steuerrechts für das Gemeinnützigkeitsrecht .....	84
C. Bedeutung der Grundfreiheiten für das Steuerrecht der Mitgliedstaaten im Allgemeinen .....	87
I. Europäische Harmonisierungskompetenz für die indirekten Steuern .....	87
II. „Stille“ Harmonisierung der direkten Steuern mit Hilfe der Grundfreiheiten .....	88
III. Allgemeine Grundfreiheitslehren und direkte Steuern .....	91
1. Unmittelbare Anwendbarkeit der Grundfreiheiten .....	91
2. Anwendungsvorrang des europäischen Rechts und Auswirkungen im nationalen Recht .....	92
3. Konvergenz der Grundfreiheiten auf Tatbestandsseite .....	93
4. Notwendiger grenzüberschreitender Bezug .....	94
5. Grundfreiheiten als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote .....	94
6. Schranken der Grundfreiheiten – Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung bzw. Beschränkung .....	95
a. Kohärenz des Steuersystems .....	96
aa. Entwicklung des Kohärenzgedankens .....	96

bb. Übergreifende Kohärenzbetrachtung.....	97
cc. Territorialitätsprinzip als Unterfall der Kohärenz .....	100
b. Notwendigkeit wirksamer steuerlicher Kontrollen .....	100
c. Verhinderung von Steuerumgehungen, Steuerflucht und Missbrauch.....	105
d. Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse .....	106
e. Vermeidung mehrfacher Verlustberücksichtigung.....	107
f. Nicht anerkannte Rechtfertigungsgründe.....	107
IV. Zwischenfazit zur Bedeutung der Grundfreiheiten für das Steuerrecht der Mitgliedstaaten im Allgemeinen .....	108
D. Bedeutung der Grundfreiheiten für das Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht im Speziellen .....	109
I. Anwendbarkeit der Grundfreiheiten.....	109
1. Notwendiger erwerbswirtschaftlicher Bezug.....	109
2. Anwendbare Grundfreiheiten im Zusammenhang mit der Tätigkeit gemeinnütziger Körperschaften.....	111
a. Niederlassungsfreiheit.....	111
b. Kapitalverkehrsfreiheit.....	111
c. Dienstleistungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit .....	114
d. Zwischenergebnis: Anwendbare Grundfreiheiten.....	115
II. Beschränkung der Grundfreiheiten – Vergleichbare Situation gebietsansässiger und gebietsfremder gemeinnütziger Körper- schaften .....	115
1. Dogmatische Verortung – Frage der Beschränkung.....	116
2. Bewertung der Prüfungskriterien des EuGH .....	117
3. Kritik an den Ergebnissen des EuGH .....	119
4. Zwischenergebnis: Vergleichbarkeit inländischer und ausländischer gemeinnütziger Körperschaften .....	121
III. Rechtfertigung einer Beschränkung .....	122
1. Kohärenz.....	122
2. Funktion und Wesen des Gemeinnutzausgleichs.....	127
3. Notwendigkeit wirksamer steuerlicher Kontrollen.....	129
a. Besteuerung der gemeinnützigen Körperschaft.....	129
b. Spendenrecht.....	131
c. Stellungnahme.....	134
aa. Verifikationsprinzip.....	135
(1) Verfassungsrechtliche Bedeutung des Verifikationsprinzips.....	135
(2) Kein Spezifikum des Gemeinnützigkeitsrechts.....	136

(3) Tatsächliche Überprüfungsdifferenzen bei gemeinnütziger Betätigung im In- und Ausland .....	137
(4) Möglichkeiten zur Auskunftserlangung .....	139
(5) Möglichkeit einer Beweislastentscheidung .....	140
(6) Abwägung ist mit Blick auf Gesamtheit der Mitgliedstaaten vorzunehmen .....	140
bb. Verfahrensökonomie und Verhältnismäßigkeit .....	141
cc. Zwischenergebnis .....	145
4. Sonstige Rechtfertigungsgründe .....	145
5. Zusammenfassung – Keine Rechtfertigung der Benach- teiligung ausländischer Körperschaften .....	146
IV. Zwischenfazit zur Bedeutung der Grundfreiheiten für das Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht im Speziellen .....	147
E. Bedeutung der Beihilferegelungen für das Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht .....	148
I. Steuervorteile gemeinnütziger Körperschaften als Beihilfe .....	149
1. Funktionaler Unternehmensbegriff .....	149
a. Ideeller Bereich .....	150
b. Vermögensverwaltung .....	150
c. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe .....	153
d. Zweckbetriebe .....	153
e. Zwischenergebnis .....	153
2. Begünstigung .....	154
3. Staatliche Finanzierung .....	155
4. Selektivität der Maßnahme .....	156
5. Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten .....	157
6. Altmark-Trans-Kriterien des EuGH .....	157
7. Entscheidung der Kommission vom 28.11.2005 („Monti“-Paket) ....	160
8. Zwischenergebnis .....	161
II. Rechtfertigung .....	162
III. Zwischenfazit zur Bedeutung der Beihilferegelungen für das Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht .....	162
F. Zwischenergebnis zu den europarechtlichen Vorgaben für das Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht .....	163
 <b>Dritter Teil: Perspektiven eines europarechtskonformen Gemein- nützigkeits- und Zuwendungsrechts</b> .....	165
A. Materielle Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts – zugleich Analyse und Kritik der Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 .....	166

I.	Öffnung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG .....	166
1.	Anknüpfung an Art. 48 EG bzw. Art. 34 EWG (Art. 54 AEU).....	167
2.	Gründung und Sitz oder Geschäftsleitung in einem EU/EWR-Staat .....	169
3.	Bestehendes Amtshilfeabkommen.....	169
4.	Zwischenergebnis: § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG n.F. mit Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar .....	172
5.	Eigener Vorschlag zur Neufassung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG.....	172
II.	Souveräne mitgliedstaatliche Bestimmung der steuerbegünstigten Förderzwecke und Grenzen mitgliedstaatlichen Ermessens .....	173
1.	Unterscheidung nach dem Ort gemeinnütziger Tätigkeit .....	175
a.	Normqualität der in den Verträgen verankerten Ziele.....	176
b.	Förderung von Wissenschaft und Forschung .....	176
c.	Förderung der Mobilität von Lernenden und Lehrenden .....	177
d.	Umweltschutz.....	178
e.	Unproblematische Politikfelder: Sozialpolitik, Kultur, Gesundheitswesen .....	179
f.	Weitergehende Einschränkungen durch die Grundfreiheiten und das allgemeine Diskriminierungsverbot .....	180
2.	Differenzierung nach Nationalität oder Ansässigkeit der Destinatäre .....	183
3.	Zwischenergebnis zur Begrenzung des Ermessens der Mitgliedstaaten bei der Festlegung förderungswürdiger Zwecke.....	185
III.	Struktureller Inlandsbezug in § 51 Abs. 2 AO n.F. ....	185
1.	Ansehen der Bundesrepublik Deutschland .....	187
2.	Vereinbarkeit der Neuregelung mit europäischem Recht .....	189
a.	Indirekte subjektive Typisierung.....	189
b.	Nichtberücksichtigung der spezifischen Ziele der Union.....	190
3.	Präzisierung des strukturellen Inlandsbezuges mit Kriterien des Haushaltsrechts nach Fischer .....	191
4.	Eigener Vorschlag zur alternativen Regelung eines Inlandsbezuges .....	192
IV.	§ 51 Abs. 3 AO n.F. – Ausschluss extremistischer Zielsetzungen .....	195
V.	§ 60 Abs. 1 AO n.F. – Verbindlichkeit der Festlegungen der Mustersatzung .....	196
VI.	Zwischenergebnis und Fazit zu den gesetzlichen Neuregelungen des Gemeinnützigkeitsrechts durch das Jahressteuergesetz 2009 .....	199
B.	Materielle Fragen des Zuwendungsrechts.....	201
I.	Abziehbarkeit von Zuwendungen nach dem Jahressteuergesetz 2009 ..	201

II.	Abziehbarkeit von Zuwendungen de lege lata.....	202
1.	Leistung von Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung ....	203
2.	Abstimmung mit den Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 .....	206
3.	Nicht erfasste Zuwendungen .....	207
III.	Indirekte steuerrechtliche Folgen gemeinnütziger Betätigung außerhalb des Zuwendungsrechts.....	207
IV.	Zwischenergebnis und Fazit zum Zuwendungsrecht.....	207
C.	Verfahrensrechtliche Fragen .....	208
I.	Gemeinnützigkeitsrecht.....	208
1.	Sprachliche Anforderungen an Steuererklärung und beizufügende Unterlagen.....	210
2.	Ermittlung und Entscheidung in Zweifelsfällen .....	211
3.	Pflicht zur Inanspruchnahme von Amtshilfe und Möglichkeit von Entscheidungen nach den Grundsätzen der Feststellungslast.....	212
II.	Zuwendungsrecht .....	218
1.	Analyse der verfahrensrechtlichen Hürden bei der Berücksichtigung von Zuwendungen an nichtsteuerpflichtige Körperschaften.....	219
a.	Mehr- und Mehrfachaufwand der Finanzverwaltung bei einstufiger Prüfung der Abzugsvoraussetzungen .....	219
b.	Einseitige Verteilung von Beweispflichten und Beweisrisiko zu Lasten des Zuwendenden .....	220
c.	Kein Vertrauensschutz .....	221
d.	Mehraufwand nichtsteuerpflichtiger Körperschaften.....	222
2.	Rechtsfolgen .....	223
a.	Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht.....	223
b.	Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht.....	224
3.	Zwischenergebnis .....	225
4.	Muster für Zuwendungsbestätigung .....	225
III.	Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide.....	228
<b>Zusammenfassung der wichtigsten Thesen und Ergebnisse .....</b>		<b>231</b>
A.	Nationale Vorgaben des bis zum 31.12.2008 geltenden Rechts.....	231
B.	Europäische Vorgaben für das Gemeinnützigkeitsrecht .....	231
I.	Bedeutung der Grundfreiheiten für das Steuerrecht der Mitgliedstaaten im Allgemeinen .....	231
II.	Bedeutung der Grundfreiheiten für das Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht der Mitgliedstaaten im Speziellen.....	232



III. Bedeutung der Beihilferegeln für das Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht .....	232
C. Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts .....	233
I. Materielle Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts.....	233
1. Neufassung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG.....	233
2. Souveräne mitgliedstaatliche Bestimmung der steuerbegünstigten Förderzwecke – Grenzen mitgliedstaatlichen Ermessens .....	233
3. Neufassung des § 51 Abs. 2 AO .....	234
a. Unvereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht.....	234
b. Eigener Vorschlag zur Regelung eines Inlandsbezuges .....	234
4. Neufassung des § 51 Abs. 3 AO .....	235
5. Auslegung des § 60 Abs. 1 AO n.F. ....	235
II. Materielle Fragen des Zuwendungsrechts .....	235
1. Nach dem Jahressteuergesetz 2009.....	235
2. De lege lata .....	235
III. Verfahrensrechtliche Fragen .....	236
1. Gemeinnützigkeitsrecht .....	236
2. Zuwendungsrecht.....	236
3. Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide .....	237
Literaturverzeichnis .....	239