

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
Einleitung	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
Erster Teil: Nationale Vorgaben des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts (Rechtslage bis zum 31.12.2008).....	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.	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 Allgemeinheit	45
	cc. Stellungnahme	48
	dd. Zwischenergebnis	50
2.	2. Mildtätige Zwecke, § 53 AO	51
3.	3. Kirchliche Zwecke, § 54 AO	51
II.	Modalitäten der Zweckverfolgung – ausschließlich, unmittelbar, selbstlos	51
1.	1. Ausschließlichkeit, § 56 AO	52
2.	2. Unmittelbarkeit, § 57 AO	52
3.	3. Selbstlosigkeit, § 55 AO	52
III.	Anforderungen an Satzung und Geschäftsführung	54
IV.	Finanzierung – Vier-Sphären-Modell	55
1.	1. Ideeller Bereich	56
2.	2. Vermögensverwaltung	56
3.	3. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	56
4.	4. Zweckbetriebe	59
V.	Zwischenergebnis	60
E.	Folgen steuer- und abgabenrechtlicher Gemeinnützigkeit (Rechtslage bis zum 31.12.2008)	60
I.	I. Direkte steuerrechtliche Folgen gemeinnütziger Betätigung	61
1.	1. Ertragsteuern	61
	a. Körperschaftsteuer	61
	b. Gewerbesteuer	63
	c. Sonderfall Kapitalertragsteuer	64
	d. Erbschaft- und Schenkungsteuer	65
2.	2. Substanzsteuern – Befreiung von der Grundsteuer	66
3.	3. Verkehr- und Verbrauchsteuern	67
	a. Umsatzsteuer	67
	b. Kraftfahrzeugsteuer	68
II.	II. Indirekte steuerrechtliche Folgen gemeinnütziger Betätigung	69
1.	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 Abgabenbefreiungen.....	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.....	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 Gemeinnützige- 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 Gemeinnützigeungsrechts.....	136

(3) Tatsächliche Überprüfungs differenzen 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 Benachteiligung ausländischer Körperschaften	146
IV. Zwischenfazit zur Bedeutung der Grundfreiheiten für das Gemeinnützige- und Zuwendungsrecht im Speziellen	147
E. Bedeutung der Beihilferegelungen für das Gemeinnützige- 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 Gemeinnützige- und Zuwendungsrecht	162
F. Zwischenergebnis zu den europarechtlichen Vorgaben für das Gemeinnützige- und Zuwendungsrecht	163
Dritter Teil: Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützige- und Zuwendungsrechts	165
A. Materielle Fragen des Gemeinnützige- und Zuwendungsrechts – 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 Gemein- schaftsrecht 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 Grundfrei- heiten 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 Inlands- bezuges	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 <i>de lege lata</i>	202
1.	Leistung von Amtshilfe und Unterstützung bei der Betreibung	203
2.	Abstimmung mit den Änderungen durch das Jahressteuer- gesetz 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 beizu- fügende Unterlagen.....	210
2.	Ermittlung und Entscheidung in Zweifelsfällen	211
3.	Pflicht zur Inanspruchnahme von Amtshilfe und Möglichkeit von Entscheidungen nach den Grundsätzen der Feststel- lungslast.....	212
II.	Zuwendungsrecht	218
1.	Analyse der verfahrensrechtlichen Hürden bei der Berück- sichtigung 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
Zusammenfassung der wichtigsten Thesen und Ergebnisse		231
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 Mitglied- staaten im Allgemeinen	231
II.	Bedeutung der Grundfreiheiten für das Gemeinnützige- und Zuwendungsrecht der Mitgliedstaaten im Speziellen	232

III. Bedeutung der Beihilferegelungen für das Gemeinnützigeits- und Zuwendungsrecht	232
C. Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigeits- und Zuwendungsrechts	233
I. Materielle Fragen des Gemeinnützigeitsrechts.....	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. Gemeinnützigeitsrecht	236
2. Zuwendungsrecht.....	236
3. Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide	237
Literaturverzeichnis	239