

FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 13

Dirk Wünschig

Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Einleitung

A. Ausgangslage und Ziel der Arbeit

Das deutsche Recht berücksichtigt gemeinnützige Betätigung nicht nur, aber vor allem in steuerlicher Hinsicht. Hinter der steuerlichen Begünstigung gemeinnützigen Handelns steht der Gedanke der Staatsentlastung. Denn die Verwirklichung des allgemeinen Wohls ist a priori Aufgabe des Staates, der sich zur Erfüllung seiner Aufgaben als Steuerstaat über Steuern und Abgaben finanziert. Übernimmt ein Steuerpflichtiger (freiwillig) gemeinnützige Aufgaben, die eigentlich dem Staat selbst oblägen, rechtfertigt dies insoweit eine Befreiung des Steuerpflichtigen von seinen (zwingenden) Steuer- und Abgabepflichten. Die Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften sind deshalb weitgehend steuerbefreit. Auch zweckgebundene Zuwendungen zur Unterstützung gemeinnütziger Körperschaften, vor allem in Form von Spenden¹, können Dritte ihrerseits steuerlich geltend machen. Nichtsteuerliche Vergünstigungen wie die Befreiung gemeinnütziger Körperschaften von verschiedenen Gebühren oder die Möglichkeit des Strafrichters, eine Zahlung an eine gemeinnützige Einrichtung zur Auflage zu machen, runden die staatliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeit ab.

Wie noch eingehender zu zeigen sein wird, kamen seit der Einführung der Regelungen der Gemeinnützigkeit in Deutschland in fast allen Fällen nur inländische gemeinnützige Einrichtungen in den Genuss der direkten steuerlichen Begünstigungen. Auch Zuwendungen² zu gemeinnützigen Zwecken waren steuerlich nur begünstigt und beim Zuwendenden steuerlich abziehbar, wenn sie einer inländischen Einrichtung zugewendet wurden.

Der EuGH hat sich bisher erst in wenigen Entscheidungen mit der Bedeutung des europäischen Rechts für das Gemeinnützigkeitsrecht beschäftigt. Der Gerichtshof sieht die Regelungen zur Körperschaftsteuerbefreiung allein inländischer gemeinnütziger Körperschaften als einen nicht gerechtfertigten Verstoß gegen die

1 Spenden sind Ausgaben, die von Steuerpflichtigen freiwillig und ohne Gegenleistung zur Förderung gesetzlich festgelegter Zwecke geleistet werden (*BFH* vom 12.09.1990 – I R 65/86, *BStBl.* II 1991, 258 = *BFHE* 162, 407 = *DB* 1991, 996).

2 Als „Zuwendungen“ gelten gemäß §§ 10b Abs. 1 S. 1 EStG, 9 Nr. 5 GewStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG „Spenden und Mitgliedsbeiträge“.

Kapitalverkehrsfreiheit nach dem EG-Vertrag³ an (Entscheidung „Stauffer“).⁴ Honorare für nebenberufliche Tätigkeiten, die von vergleichbaren inländischen und ausländischen Körperschaften gezahlt werden, müssen nach dem EuGH steuerlich gleich behandelt werden (Entscheidung „Jundt“).⁵ Dass nur Spenden an inländische, nicht aber an ausländische Körperschaften steuerlich berücksichtigungsfähig sind, ist für den EuGH ebenfalls ein nicht gerechtfertigter Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Entscheidung „Persche“).⁶ Der deutsche Gesetzgeber hat auf die Rechtsprechung des EuGH reagiert und hat versucht, mit dem Jahressteuergesetz 2009 das deutsche Gemeinnützigkeitssteuerrecht europarechtlich abzusichern.⁷

Ziel dieser Arbeit ist es zum Einen, die Rechtsprechung des EuGH und die wissenschaftliche Diskussion zum Verhältnis des Gemeinnützigkeitsrechts und des europäischen Rechts systematisch aufzuarbeiten, kritisch zu hinterfragen und stellenweise um eigenständige Gesichtspunkte zu erweitern. Zudem soll untersucht werden, ob die durch das Jahressteuergesetz 2009 erfolgten Änderungen der Abgabenordnung und des Körperschaftsteuergesetzes das gesetzgeberische Anliegen der gemeinschaftsrechtlichen Absicherung des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Dies wird eine Auslegung der Tatbestandsmerkmale des neu gefassten § 51 AO mit Hilfe der juristischen Auslegungsmittel beinhalten. Zum Anderen sollen die noch offenen Flanken des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts unter den europarechtlichen Vorgaben ebenso aufgezeigt werden wie denkbare Lösungsmöglichkeiten. Bei all dem soll die Rechtsprechung des EuGH besondere Beachtung finden, um zu einer praktisch verwertbaren Lösung zu gelangen.

3 Der EG-Vertrag („Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft“) ist durch den Vertrag von Lissabon abgelöst worden. Mit Wirkung vom 01.12.2009 ist der „Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union“ (AEUV) in Kraft getreten. In dieser Arbeit werden zum besseren Verständnis soweit möglich die Normen aus beiden Verträgen zitiert und dabei die Abkürzung „EG“ für Zitierungen aus dem EG-Vertrag und „AEU“ für Zitierungen aus dem AEUV verwendet. Durch den Vertrag von Lissabon ist auch der „Vertrag über die Europäische Union“ mit Wirkung zum 01.12.2009 verändert und neu nummeriert worden. Zitierungen der Fassung vor dem Vertrag von Lissabon werden in dieser Arbeit mit „EUV“ gekennzeichnet, Zitierungen aus dem Vertrag in der Fassung von Lissabon erfolgen mit der Abkürzung „EU“.

4 *EuGH* vom 14.09.2006 – C-386/04 („*Stauffer*“), Slg 2006, I-8203 = DStR 2006, 1736 = IStR 2006, 675.

5 *EuGH* vom 18.12.2007 – C-281/06 („*Jundt*“), Slg 2007, I-12231 = IStR 2008, 220.

6 *EuGH* vom 27.01.2009 – C-318/07, („*Persche*“), DStR 2009, 207 = IStR 2009, 171.

7 BR-Drucks. vom 19.09.2008 – 545/08, S. 77.

B. Sachverhalte bisheriger Entscheidungen des EuGH zum deutschen Gemeinnützigkeitsrecht

Die Sachverhalte der drei zum deutschen Recht ergangenen Entscheidungen des EuGH sollen im Folgenden in aller Kürze dargestellt werden.

I. Entscheidung „Stauffer“, Urteil vom 14.09.2006⁸

Die in Italien ansässige und nach italienischem Recht als gemeinnützig anerkannte Stiftung „Centro di Musicologia Walter Stauffer“ war im Streitjahr Eigentümerin eines Geschäftsgrundstücks in München und erzielte daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Stiftung unterhielt in Deutschland keine Geschäftsräume und keine Zweigniederlassungen. Aus der Satzung geht hervor, dass die Stiftung keinen Erwerbszweck, sondern kulturelle Zwecke verfolgte. Die Stiftung förderte die Ausbildung und Erziehung junger schweizerischer Musiker durch Unterstützung der Lehrfächer der klassischen Herstellung von Saiteninstrumenten und Streichinstrumenten. Da die Stiftung weder Sitz noch Geschäftsleitung in Deutschland hatte, war sie mit ihren inländischen Vermietungseinkünften in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung⁹ war die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für gemeinnützige Körperschaften geltende Steuerbefreiung für die Stiftung nicht zugänglich. Im Revisionsverfahren legte der BFH dem EuGH den Fall zur Vorabentscheidung vor und fragte, ob die Verwehrung der Steuerbefreiung allein deswegen, weil die Stiftung im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtig war, letztlich also wegen des Sitzes der Stiftung im Ausland, mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts vereinbar sei.

II. Entscheidung „Jundt“ Urteil vom 18.12.2007¹⁰

Herr Jundt hatte als in Deutschland wohnender und arbeitender Rechtsanwalt einen nebenberuflichen Lehrauftrag an der Universität Straßburg angenommen. Das von der Universität gezahlte Honorar sollte der deutschen Einkommensteuer unterworfen werden. Von einer inländischen Hochschule bezogenes Honorar wäre dagegen wegen der Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 26 EStG als „Entgelt aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen

8 *EuGH* vom 14.09.2006 – C-386/04 („*Stauffer*“), Slg 2006, I-8203 = IStR 2006, 675 = DStR 2006, 1736.

9 Im Streitjahr hatte noch die gleichlautende Regelung des § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG gegolten.

10 *EuGH* vom 18.12.2007 – C-281/06 („*Jundt*“), Slg 2007, I-12231 = IStR 2008, 220.

Person des öffentlichen Rechts“ steuerbefreit gewesen. Dabei war § 3 Nr. 26 EStG rechtstechnisch als pauschalierte Aufwandsentschädigung¹¹ ausgestaltet. Die Steuervergünstigung des § 3 Nr. 26 EStG galt und gilt aber auch – und daraus ergibt sich der Bezug zum Gemeinnützigkeitsrecht – für nebenberufliche Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag „einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke“. Der BFH setzte das Revisionsverfahren aus und legte dem EuGH das Verfahren zur Vorabentscheidung mit den Fragen vor, ob (1.) der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit auch quasi ehrenamtliche Tätigkeiten umfasse, die nur mit einer Aufwandsentschädigung abgegolten werden, ob (2.) die Regelung des § 3 Nr. 26 EStG mit der Begrenzung auf Entgelt, das von inländischen Personen des öffentlichen Rechts gezahlt wird, durch die hinter der Regelung stehenden Kohärenzüberlegungen gerechtfertigt sei und ob (3.) die Kompetenz der Mitgliedstaaten zur eigenverantwortlichen Gestaltung des Bildungswesens die Regelung des § 3 Nr. 26 EStG rechtfertigen könne.

III. Entscheidung „Persche“ Urteil vom 27.01.2009¹²

Herr Persche, wohnhaft in Deutschland, beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 den Sonderausgabenabzug für eine Sachspende an ein portugiesisches Seniorenheim, an das ein Kinderheim angegliedert ist (Centro Popular de Lagoa). Herr Persche legte eine Bestätigung über den Erhalt der Spende und eine Erklärung vor, wonach das Centro nach portugiesischem Recht als Privateinrichtung der Sozialen Solidarität registriert worden sei und damit Anspruch auf alle Steuerbefreiungen und Vergünstigungen habe, die das portugiesische Gesetz gemeinnützigen Einrichtungen gewähre. Der BFH wollte im Wege der Vorabentscheidung vom EuGH wissen, ob (1.) Sachspenden in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen, ob (2.) die Begrenzung der Abzugsfähigkeit auf Spenden an inländische gemeinnützige Einrichtungen unter Berücksichtigung der verfahrensrechtlichen Notwendigkeit der Verifikation der Angaben des Steuerpflichtigen eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstelle und ob (3.) eine Pflicht der Finanzbehörden bestehe, zur Aufklärung des Sachverhalts auf die Möglichkeiten der Amtshilfe-Richtlinie zurückzugreifen oder ob eine Entscheidung nach Beweislastgrundsätzen erfolgen könne.

11 Erhard, in: Blümich, EStG, § 3, Rn. 971.

12 EuGH vom 27.01.2009 – C-318/07 („Persche“), DStR 2009, 207 = IStR 2009, 171.

C. Gang der Untersuchung

Zur Feststellung des status quo werden zunächst die Grundlagen der steuerlichen Förderung gemeinnützigen Handelns im deutschen Recht untersucht. Dazu wird im Überblick auf die historische Entwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts in Deutschland einzugehen sein, um anschließend die nationalen Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts, so wie sie der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 2009 vorfand, genauer zu beleuchten. Danach werden die europäischen Vorgaben für das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht näher aufgezeigt. Dazu werden die Rechtsprechung des EuGH und die Literatur zum Verhältnis der Grundfreiheiten zum nationalen Steuerrecht im Allgemeinen und zum Gemeinnützigkeitssteuerrecht im Speziellen kritisch untersucht. Auch der Frage, ob das Beihilferecht zu akutem Handeln auf dem Feld des Gemeinnützigkeitsrechts drängt, soll nachgegangen werden. Notwendigkeit, Umfang und Tauglichkeit der Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts durch das Jahressteuergesetz 2009 sind anschließend Untersuchungsgegenstand. Dabei wird ein Schwerpunkt sowohl auf der Prüfung der vom Gesetzgeber erstrebten europarechtlichen Absicherung des Gemeinnützigkeitsrechts als auch auf der Auslegung und kritischen Würdigung des in § 51 Abs. 2 AO implementierten Inlandsbezuges und des neuen § 51 Abs. 3 AO liegen. Die Untersuchung alternativer Gestaltungsvorschläge, vor allem hinsichtlich der Verankerung eines Inlandsbezuges, und die Aufzeigung des weiteren Handlungsbedarfs und möglicher Lösungen sollen als weiterer Schwerpunkt den Abschluss der Arbeit bilden.