

Benjamin Lissner

**Das Gemeinnützigkeits- und
Spendenrecht unter dem Einfluss der
europäischen Grundfreiheiten**

Verlag Dr. Kovač

Hamburg

2009

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einleitung und Gang der Untersuchung	17
A. Einleitung	17
B. Gang der Untersuchung.....	19
§ 2 EG-Kompetenzen für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht..21	
A. Rechtsetzungskompetenz der Gemeinschaft	21
B. Sonstige Maßnahmen der Gemeinschaft auf dem Gebiet der Gemeinnützigkeit	23
C. Überprüfungskompetenz des EuGH bezüglich der Kollision von nationalen Steuernormen und EG-Recht.....	24
§ 3 Die Grundfreiheiten und ihre Bedeutung für grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit	27
A. Einführung.....	27
B. Die historische Entwicklung der EG-Grundfreiheiten.....	28
I. Die Entstehung der Grundfreiheiten	28
II. Die Entwicklung der Grundfreiheiten zu umfassenden Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten	30
III. Der Weg zu einer Konvergenz des dogmatischen Systems der Grundfreiheiten	34
IV. Zukünftige Entwicklung des EG-Vertrags und der Grundfreiheiten	37
C. Der freie Warenverkehr, Art. 23 ff. EG.....	37
I. Einführung.....	37
II. Verbot mengenmäßiger Beschränkungen, Art. 28 f. EG.....	38
1. Schutzbereich.....	38
a) Sachlicher Schutzbereich.....	38
aa) Anwendbarkeit der Grundfreiheit.....	38
bb) Der Begriff „Ware“	39
cc) Grenzüberschreitender Bezug.....	39
b) Persönlicher Schutzbereich	40
c) Räumlicher und zeitlicher Schutzbereich	41
2. Beeinträchtigung.....	41

a) Mengenmäßige Beschränkungen.....	41
b) Maßnahmen gleicher Wirkung wie Einfuhrbeschränkungen	42
aa) Produktbezogene Regelungen	42
bb) Vertriebsbezogene Regelungen.....	43
c) Maßnahmen gleicher Wirkung wie Ausfuhrbeschränkungen	43
3. Adressaten der Warenverkehrsfreiheit.....	44
4. Rechtfertigungsgründe.....	45
a) Rechtfertigungsgründe gemäß Art. 30 EG	45
b) Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe.....	46
5. Die Bedeutung des freien Warenverkehrs für gemeinnützige Einrichtungen.....	48
D. Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, Art. 39 ff. EG	48
I. Einführung.....	48
II. Schutzbereich	49
1. Sachlicher Schutzbereich.....	49
a) Der Begriff „Arbeitnehmer“	49
b) Grenzüberschreitender Bezug	49
c) Bereichsausnahme	50
2. Persönlicher Schutzbereich.....	51
III. Beeinträchtigung	51
IV. Adressaten der Arbeitnehmerfreizügigkeit	52
V. Rechtfertigungsgründe	53
1. Rechtfertigungsgründe gemäß Art. 39 Abs. 3 EG	53
2. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	54
VI. Die Bedeutung der Arbeitnehmerfreizügigkeit für Arbeitnehmer im Non-Profit-Bereich	56
E. Die Niederlassungsfreiheit, Art. 43 ff. EG	57
I. Einführung.....	57
II. Schutzbereich	57
1. Sachlicher Schutzbereich.....	57
a) Der Begriff „Niederlassung“	58
b) Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften	59
c) Grenzüberschreitender Bezug.....	59
d) Bereichsausnahme.....	59
e) Erwerbstätigkeit und Leitung von Unternehmen bei gemeinnützigen Körperschaften	60
aa) Vermögensverwaltung als Erwerbstätigkeit im Sinne des Art. 43 Abs. 2 EG	61

bb) Kapitalbeteiligungen als unternehmerische Betätigung im Sinne des Art. 43 Abs. 2 EG.....	62
cc) Empfang von Zuwendungen als Erwerbstätigkeit	64
dd) Ergebnis	65
2. Persönlicher Schutzbereich	66
a) Natürliche Personen.....	66
b) Juristische Personen gemäß Art. 48 EG	66
aa) Der Begriff „Gesellschaft“ im Sinne des Art. 48 EG	67
bb) Erwerbszweck bei gemeinnützigen Körperschaften	67
cc) Gründung nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates	72
dd) Sitz/Hauptverwaltung/Hauptniederlassung.....	73
III. Beeinträchtigung	73
1. Offene/Versteckte Diskriminierungen	73
2. Nichtdiskriminierende Beschränkungen	74
IV. Rechtfertigungsgründe.....	75
1. Rechtfertigungsgründe gemäß Art. 46 Abs. 1 EG	75
2. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	76
V. Die Bedeutung der Niederlassungsfreiheit für gemeinnützige Einrichtungen	76
F. Die Dienstleistungsfreiheit, Art. 49 ff. EG	77
I. Einleitung	77
II. Schutzbereich	77
1. Sachlicher Schutzbereich.....	77
a) Der Begriff „Dienstleistung“	78
aa) Entgelt / Erwerbszweck	78
bb) Entgeltlichkeit von Leistungen gemeinnütziger Einrichtungen	78
cc) Nebenberufliche Tätigkeiten für gemeinnützige Einrichtungen	80
dd) Abgrenzung zur Arbeitnehmerfreizügigkeit	80
ee) Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit	80
ff) Abgrenzung zum freien Warenverkehr	81
gg) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit	81
b) Grenzüberschreitender Sachverhalt.....	82
aa) Aktive Dienstleistungsfreiheit	82
bb) Passive Dienstleistungsfreiheit.....	82
cc) Korrespondenzdienstleistungsfreiheit.....	83
c) Bereichsausnahme	83
2. Persönlicher Schutzbereich.....	83
a) Natürliche Personen.....	84

b) Juristische Personen (Gemeinnützige Einrichtungen).....	85
III. Beeinträchtigung.....	85
1. Offene / Versteckte Diskriminierung.....	85
2. Nichtdiskriminierende Beschränkungen.....	86
IV. Rechtfertigungsgründe.....	87
1. Rechtfertigung gemäß Art. 55 EG i.V.m. Art. 46 Abs. 1 EG.....	87
2. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe.....	88
V. Die Bedeutung der Dienstleistungsfreiheit für den Non-Profit-Bereich.....	89
G. Der freie Kapital- und Zahlungsverkehr, Art. 56 ff. EG.....	89
I. Einführung.....	89
II. Schutzbereich.....	90
1. Sachlicher Schutzbereich.....	90
a) Die Begriffe „Kapital“ und „Kapitalverkehr“.....	90
b) Der Begriff „Zahlungsverkehr“.....	91
c) Zuwendungen als Teil des Kapitalverkehrs.....	92
d) Grenzüberschreitender Sachverhalt.....	97
e) Abgrenzung zu den anderen Grundfreiheiten.....	99
2. Persönlicher Schutzbereich.....	102
III. Beeinträchtigung.....	102
IV. Rechtfertigungsgründe.....	104
1. Geschriebene Rechtfertigungsgründe.....	104
2. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe.....	105
V. Die Bedeutung des freien Kapitalverkehrs für gemeinnützige Einrichtungen.....	106
H. Allgemeines Diskriminierungsverbot, Art. 12 Abs. 1 EG.....	107
I. Schutzbereich.....	107
1. Subsidiarität.....	107
2. Regelungsbereich der Gemeinschaft.....	108
3. Grenzüberschreitender Bezug.....	109
4. Grenzüberschreitende Zuwendungen.....	109
II. Beeinträchtigung.....	110
III. Rechtfertigungsgründe.....	110
IV. Die Bedeutung des allgemeinen Diskriminierungsverbots für den Non-Profit-Bereich.....	110

§ 4 Die Behandlung grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit im deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht..... 111

A. Gemeinnützigkeitsrecht.....	111
--------------------------------	-----

I. Steuerbegünstigte Körperschaften	112
1. Verein	112
2. Stiftung	113
3. gGmbH	114
4. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	115
5. Ausländische Körperschaften	116
II. Begünstigte Zwecke	117
1. Gemeinnützige Zwecke (i.e.S.), § 52 AO	118
a) Der Begriff „Förderung“	120
b) Die allgemeinen gemeinnützigen Zwecke des § 52 Abs. 1 Nr. 1 AO	120
c) Negative Abgrenzung	121
d) Der Begriff „Allgemeinheit“	123
e) Förderung der Allgemeinheit durch Zweckverfolgung im Ausland	124
2. Mildtätige Zwecke, § 53 AO	126
3. Kirchliche Zwecke, § 54 AO	127
III. Sonstige Anforderungen an die gemeinnützige Tätigkeit	127
1. Selbstlosigkeit, § 55 AO	127
a) Eigenwirtschaftliche Zwecke	128
b) Grundsatz der Vermögensbindung, § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO	131
c) Zeitnahe Mittelverwendung, § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO	132
2. Ausschließlichkeit, § 56 AO	134
3. Unmittelbarkeit, § 57 AO	135
4. Satzungsgestaltung / Tatsächliche Geschäftsführung	137
5. Anforderungen an ausländische Non-Profit-Einrichtungen	138
IV. Finanzierung der gemeinnützigen Aktivitäten	139
1. Ideeller Bereich	139
2. Vermögensverwaltung	140
3. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	142
4. Zweckbetrieb	144
V. Folgen der Anerkennung der Gemeinnützigkeit	146
1. Steuerliche Vergünstigungen	148
a) Körperschaftsteuer	148
b) Gewerbesteuer	150
c) Umsatzsteuer	151
aa) Der Begriff „Unternehmer“ im Umsatzsteuergesetz	151
bb) Steuerpflichtige Umsätze bei gemeinnützigen Körperschaften	152

cc) Steuerbefreiungen.....	154
dd) Steuerermäßigung	155
ee) Vorsteuerabzug und Pauschalierung.....	155
ff) Auswirkungen für ausländische Non-Profit-Organisationen	156
d) Kapitalertragsteuer	157
e) „Übungsleiterpauschale“	158
f) Steuerbefreiung für weitere nebenberufliche Tätigkeiten	158
g) Grundsteuer	159
h) Erbschaft- und Schenkungsteuer	160
2. Sonstige Vorteile	161
B. Spendenabzug.....	162
I. Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der § 52 bis 54 AO.....	162
II. Sach- und Aufwandsspenden	163
III. Zuwendungsempfänger.....	163
IV. Zuwendungsnachweis.....	164
V. Vertrauensschutz und Haftung.....	164
VI. Spendenabzug gemäß § 10b EStG.....	164
VII. Spendenabzug gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, 3 KStG	165
VIII. Spendenabzug gemäß § 9 Nr. 5 GewStG	165
IX. Buchwertprivileg (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 5 EStG)	166

**§ 5 Die Vereinbarkeit des § 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 2 KStG (a. F.)
mit den Grundfreiheiten..... 169**

A. Einführung in die Problematik	169
B. Rechtssache „ <i>Stauffer</i> “	170
I. Sachverhalt	170
II. Urteil des EuGH	171
1. Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Gemeinnützigkeitsrecht	171
2. Anwendungsbereich und Abgrenzung der Grundfreiheiten	171
3. Beschränkung des freien Kapitalverkehrs.....	173
4. Rechtfertigungsgründe.....	175
5. Ergebnis	178
III. Revisionsurteil des BFH	178
C. Verletzung des freien Kapitalverkehrs durch § 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 2 (a.F.) KStG.....	179
I. Vergleichbarkeit in- und ausländischer Non-Profit-Körperschaften	180

1. „Förderung der Allgemeinheit“ gemäß § 52 Abs. 1 S. 1 AO durch Zweckverfolgung im Ausland	181
a) Ansicht der Rechtsprechung.....	181
b) Ansicht der Finanzverwaltung.....	182
c) Ansichten des Schrifttums	183
d) Kritik	185
e) Eigene Lösung zum Begriff „Förderung der Allgemeinheit“	192
aa) Der Begriff der „Allgemeinheit“ im Sinne des § 52 Abs. 1 S. 1 AO	193
bb) Förderung der Allgemeinheit bei Auslandstätigkeit	194
f) Zwischenergebnis	198
2. Mildtätige und kirchliche Zwecke gemäß §§ 53, 54 AO bei Zweckverfolgung im Ausland	198
3. Sonstige Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	200
a) Satzungsmäßigkeit gemäß §§ 59 – 61 AO	200
b) Tatsächliche Geschäftsführung, § 63 AO.....	204
4. Zwischenergebnis	205
5. <u>Exkurs</u> : Vergleichbarkeit mit begünstigten Körperschaften im Rahmen eines DBA wegen des Meistbegünstigungsprinzips.....	205
II. Rechtfertigungsgründe für Ungleichbehandlung.....	207
1. Die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems	208
2. Struktureller Inlandsbezug des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts	209
3. Wirksame steuerliche Kontrolle	210
4. Herstellung der Regelbesteuerung	215
5. Sonstige Rechtfertigungsgründe	217
6. Zwischenergebnis	219
III. Ergebnis	219
D. Verletzung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit durch § 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 2 KStG (a.F.).....	220
I. Unvereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit	220
II. Unvereinbarkeit mit der Dienstleistungsfreiheit.....	222
III. Ergebnis	223
§ 6 Die Vereinbarkeit des § 3 Nr. 26 EStG mit den Grundfreiheiten ..	225
A. Rechtssache „Jundt“	225
I. Sachverhalt	225
II. Urteil des EuGH	226
1. Anwendbarkeit und Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit	226
2. Keine Rechtfertigungsgründe	227

3. Ergebnis	228
B. Verletzung der Dienstleistungsfreiheit und der Arbeitnehmerfreizügigkeit durch § 3 Nr. 26 EStG	228
I. Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit	228
II. Beeinträchtigung dieser Grundfreiheiten	229
III. Rechtfertigungsgründe	230
IV. Ergebnis	231

§ 7 Die Vereinbarkeit der Nichtabziehbarkeit von Auslandsspenden mit den Grundfreiheiten 233

A. Einleitung	233
B. Gegenwärtige Entwicklung auf EG-Ebene.....	233
I. Stellungnahmen der Kommission	233
II. Rechtssache „ <i>Persche</i> “	235
1. Sachverhalt	235
2. Vorlagebeschluss des BFH	235
3. Urteil des EuGH	237
C. Verletzung des freien Kapitalverkehrs durch die Nichtabziehbarkeit von Auslandsspenden.....	238
I. Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit.....	238
II. Beeinträchtigung des freien Kapitalverkehrs	239
III. Rechtfertigungsgründe	240
1. Voraussetzungen des Sonderabgabenabzugs	240
2. Nachprüfbarkeit der Voraussetzungen.....	241
IV. Ergebnis	245

§ 8 Die Vereinbarkeit der sonstigen steuerlichen Vergünstigungen mit den Grundfreiheiten..... 247

A. § 3 Nr. 26a EStG	247
B. § 44a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG	248
C. § 44a Abs. 7 S. 1 Nr. 1 EStG	249
D. § 3 Nr. 6 S. 1 GewStG.....	251
E. § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG	251
F. § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 lit. b GrStG	252

§ 9 Reaktion des Gesetzgebers	253
A. Gesetzesänderungen	253
B. Stellungnahme	254
§ 10 Gemeinschaftsrechtskonformität eines Inlandsbezuges de lege ferenda.....	259
A. Meinungsstand im Schrifttum	259
B. Stellungnahme	260
I. Originär grenzüberschreitende Zwecke	262
II. Zwecke mit Bezug zu den Zielvorgaben des EG-Vertrags	264
1. Die Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO).....	265
2. Die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, [...] (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO)...	266
3. Die Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO)	267
4. Die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO).....	270
5. Die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO)	273
a) Differenzierung Umweltschutz – Naturschutz	274
b) Verhältnis der beiden Ziele zu den sonstigen Zwecken	276
c) Zulässigkeit einer Inlandsbeschränkung.....	277
6. Die Förderung des Tierschutzes (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 14 AO)	280
7. Die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 16 AO).....	280
8. Die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 18 AO).....	281
III. Sonstige Zwecke des § 52 Abs. 2 S. 1 AO.....	282
1. Zwecke mit erweitertem Inlandsbezug	282
2. Zwecke mit strengem Inlandsbezug.....	284
C. Ergebnis.....	284
§ 10 Fazit	287
§ 11 Zusammenfassung der Ergebnisse und Thesen.....	289

A. Rechtsetzungskompetenz der Gemeinschaft	289
B. Überprüfungskompetenz der Gemeinschaft	289
C. Unvereinbarkeit des § 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 2 (a.F.) KStG mit dem freien Kapitalverkehr.....	289
I. Vergleichbarkeit der gemeinnützigen Körperschaften im In- und Ausland	289
II. Rechtfertigungsgründe	290
III. Ergebnis	291
D. Unvereinbarkeit des § 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 2 (a.F.) KStG mit der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit.....	291
E. Unvereinbarkeit des § 3 Nr. 26 EStG mit der Dienstleistungsfreiheit und der Arbeitnehmerfreizügigkeit	292
F. Unvereinbarkeit der Nichtabziehbarkeit von Auslandsspenden mit dem freien Kapitalverkehr.....	292
G. Unvereinbarkeit der sonstigen Begünstigungsvorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts mit den Grundfreiheiten.....	293
H. Unvereinbarkeit des neugefassten § 51 Abs. 2 AO mit den Grundfreiheiten	293
I. Inlandsbezug de lege ferenda.....	293
Literaturverzeichnis.....	295